Praxis fiscal

Mădălin Irinel Niculeasa

Creanțele și obligațiile fiscale

Editura C. H. Beck

Scanned with OKEN Scanner

NICULEASA, MĂDĂLIN IRINEL

Studii: Facultatea de Drept a Universității „Titu Maiorescu", Licență în drept (2001), Școala Națională de Studii Politice și Administrative, Licență în Științe administrative (2004); doctor în drept fiscal, Universitatea din București, Facultatea de Drept (2009).

Activitate: avocat, Baroul București: 2001-2006: avocat colaborator în cadrul S.C.A. „Călin-Andrei Zamfirescu și Asociații"; 2007-2009: avocat colaborator senior în cadrul S.C.A. „Nestor, Nestor, Diculescu, Kingston, Petersen", din 2009 partener; 2004-2006: membru în colegiul de redacție al Revistei Române de Drept al Afacerilor; 2004-2005: Coordonator pentru România al Raportului de țară privind răpirea internațională de copii, sub tutela Universității din Cardiff.

Publicații: Contenciosul administrativ român - Noua lege a contenciosului administrativ. Jurisprudența Curții Constituționale, Ed. Rentrop&Straton, București, 2005; Profesiile liberale, reglementare, doctrină, jurisprudență, Ed. Universul Juridic, București, 2006; Modernism și Postmodernism. Analiză teoretică și practică de alienare a instituțiilor juridice, Ed. Fokus, București, 2006; Legislația achizițiilor publice, Ed. C.H. Beck, București, 2007; Codul fiscal adnotat, Ed. Rentrop&Straton, 2007; autor a numeroase articole cu precădere în materia dreptului fiscal în reviste de specialitate (Revista Română de Dreptul Afacerilor, Dreptul, Curierul Judiciar ș.a.)

Scanned with OKEN Scanner

Creanțele și obligațiile fiscale

Editura C.H. Beck
București 2009

Scanned with OKEN Scanner

Editura C.H. Beck este acreditată CNCSIS – Consiliul Național al Cercetării Științifice din Învățământul Superior

Creanțele și obligațiile fiscale
Mădălin Irinel Niculeasa

Copyright © 2009 – Editura C.H. Beck

Toate drepturile rezervate Editurii C.H. Beck.
Nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul scris al Editurii C.H. Beck.
Drepturile de distribuție în străinătate aparțin în exclusivitate editurii.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

NICULEASA, MĂDĂLIN IRINEL
Creanțele și obligațiile fiscale / Mădălin Irinel Niculeasa. - București : Editura C.H. Beck, 2009
Bibliogr.
Index
ISBN 978-973-115-584-5

336.763.42(498)(094)

Editura C.H. Beck
Str. Serg. Nuțu Ion nr. 2, sector 5, București
Tel.: 021 410.08.47; 021 410.08.09;
021 410.08.73; 021 410.08.46
Fax: 021 410.08.48
E-mail: comenzi@beck.ro

Editor: Nicoleta Solomon
Tehnoredactor: Corina Voicu

Scanned with OKEN Scanner

Cuprins

Abrevieri ..... **IX**

Capitolul I. Scurt istoric privind apariția și evoluția procedurilor de colectare a taxelor și impozitelor **1**

Secțiunea 1. Apariția și evoluția taxelor și impozitelor în România 1

Secțiunea a 2-a. Evoluția legislativă a procedurii de colectare a taxelor și impozitelor 5

§1. Legea nr. 555/1865 de instituire a perceptorilor 5

§2. Legea nr. 661/1923 pentru unificarea contribuțiunilor directe și pentru înființarea impozitului pe venitul global 6

§3. Legea nr. 3600/1938 privind unificarea procedurii fiscale. 8

§4. Decretul nr. 224/1951 privitor la urmărirea imobiliară pentru realizarea creanțelor statului 20

§5. Decretul nr. 18/1952 pentru stabilirea impozitelor și taxelor locale 21

§6. Decretul nr. 153/1954 privitor la impozitul pe veniturile populației 22

§7. Decretul nr. 509/1954 privind impozitul pe circulația mărfurilor 23

§8. Decretul nr. 221/1960 cu privire la executarea silită împotriva persoanelor fizice a plății impozitelor și a taxelor neachitate în termen și a creanțelor bănești ale organizațiilor socialiste, precum și cu privire la executarea confiscării 24

§9. Decretul nr. 564/1968 privind modificarea unor prevederi referitoare la impozite și taxe 25

Scanned with OKEN Scanner

§10. Decretul nr. 650/1968 privind modificarea unor dispoziții referitoare la impozitul pe veniturile populației 26
§11. Legea nr. 38/1968 pentru aprobarea Decretului nr. 651/1968 privind modificarea unor prevederi referitoare la impozitul pe terenurile unităților agricole cooperatiste și la impozitul pe veniturile agricole ale populației 26
§12. Legea nr. 9/1972, legea finanțelor 27
§13. Legea nr. 25/1981 privind impozitele și taxele locale 28
§14. O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare 29
§15. O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare 30

Capitolul II. Dispoziții procedurale cu privire la organele fiscale 32
Secțiunea 1. Competența organelor fiscale 32
Secțiunea a 2-a. Actele emise de organele fiscale 45
§1. Aspecte generale 45
§2. Soluția fiscală individuală anticipată 45
§3. Acordul de preț în avans 47
§4. Regimul juridic al actului administrativ fiscal 49
Secțiunea a 3-a. Dovedirea situației de fapt fiscale 60
§1. Sarcina probei 60
§2. Mijloacele de probă 62

Capitolul III. Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale 71
Secțiunea 1. Delimitări conceptuale 71
Secțiunea a 2-a. Înregistrarea fiscală 72
Secțiunea a 3-a. Evidența fiscală 83
Secțiunea a 4-a. Stabilirea creanțelor fiscale (taxelor, impozitelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat) 85
§1. Aspecte generale. Prescripția dreptului de a stabili creanțe și obligații fiscale 85
§2. Declarația fiscală 87

Scanned with OKEN Scanner

§3. Decizia de impunere 90
§4. Inspecția fiscală 93

Capitolul IV. Executarea creanțelor și obligațiilor fiscale 105
Secțiunea 1. Aspecte generale. Colectarea creanțelor fiscale sau executarea creanțelor fiscale? 105
Secțiunea a 2-a. Plata creanțelor fiscale 107
Secțiunea a 3-a. Compensarea creanțelor fiscale 115
Secțiunea a 4-a. Restituirea creanțelor fiscale 118
Secțiunea a 5-a. Sancțiunea neplății creanțelor fiscale 122
§1. Jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție cu privire la sancțiunile fiscale 122
§2. Sancțiunea aplicabilă neplății taxelor și impozitelor 127
§3. Regimul juridic general al majorărilor de întârziere 130
§4. Majorările de întârziere în cazul plăților efectuate prin decontare bancară 135
§5. Majorările de întârziere în cazul compensării 136
§6. Majorări de întârziere în cazul înlesnirilor la plată ... 137
§7. Dobânzi în cazul creanțelor fiscale al căror titular este contribuabilul 138
Secțiunea a 6-a. Executarea silită a creanțelor fiscale 140
§1. Considerații generale cu privire la executarea silită .. 140
§2. Măsurile asigurătorii 150
§3. Prescripția dreptului de a cere executarea silită 152
§4. Organele de executare silită 155
§5. Executarea silită în cazuri speciale 159
5.1. Executarea silită în cazul debitorilor solidari 159
5.2. Executarea silită împotriva veniturilor bugetului general consolidat. 160
5.3. Executarea silită împotriva unei asocieri fără personalitate juridică 161
§6. Titlul executoriu 161
§7. Reguli privind executarea silită 165
§8. Executarea silită prin poprire 170
8.1. Aspecte generale cu privire la comunicarea somației 170
8.2. Natura juridică a executării silite prin poprire 174

Scanned with OKEN Scanner

§9. Executarea silită a bunurilor mobile 178
§10. Executarea silită a bunurilor imobile 182
§11. Valorificarea bunurilor sechestrate 184
11.1. Aspecte generale 184
11.2. Valorificarea bunurilor potrivit înțelegerii părților 185
11.3. Valorificarea bunurilor prin vânzare directă 186
11.4. Vânzarea bunurilor la licitație 187
§12. Cheltuielile de executare silită 191
§13. Eliberarea și distribuirea sumelor realizate prin executare silită 191
13.1. Considerații cu privire la ordinea de preferință a creanțelor 191
13.2. Caracteristicile ordinii de preferință a creanțelor 194
13.3. Dreptul comun în materia ordinii de preferință a creanțelor 196
13.4. Aspecte istorice cu privire la ordinea de preferință a creanțelor fiscale 202
13.5. Raportul dintre creanțele fiscale și privilegii 209
13.6. Dreptul pozitiv cu privire la ordinea de preferință în materie fiscală 211
Secțiunea a 7-a. Darea în plată a creanțelor fiscale 213
Secțiunea a 8-a. Cesiunea creanțelor fiscale 214
Secțiunea a 9-a. Insolvabilitatea 216
Secțiunea a 10-a. Insolvența 217
Secțiunea a 11-a. Anularea creanțelor fiscale 219

Capitolul V. Dreptul comunitar cu privire la recuperarea creanțelor fiscale 220
Secțiunea 1. Aspecte generale cu privire la recuperarea creanțelor în dreptul comunitar 220
Secțiunea a 2-a. Dreptul pozitiv comunitar cu privire la recuperarea creanțelor 223

Bibliografie 231

Index 253

Scanned with OKEN Scanner

Abrevieri

alin.	– alineatul
art.	– articolul
B. Of.	– Buletinul Oficial
C.A.	– Curtea de Apel
cap.	– capitolul
coord.	– coordonator
CE	– Comunitatea Europeană
C.fisc.	– Codul fiscal
C.J.	– revista Curierul Judiciar
C.muncii	– Codul muncii
C.proc.civ.	– Codul de procedură civilă
C.proc.fisc.	– Codul de procedură fiscală
C.S.J.	– Curtea Supremă de Justiție
dec.	– decizia
D.G.F.P.	– Direcția Generală a Finanțelor Publice
D.G.F.P.C.F.S.	– Direcția Generală a Finanțelor Publice și a Controlului Financiar de Stat
Dreptul	– revista Dreptul
ed.	– ediția
Ed.	– editura
E.D.P.	– Editura Didactică și Pedagogică
G.A.T.T.	– Acordul Organizației Mondiale de Comerț
H.G.	– Hotărârea Guvernului
I.C.C.J.	– Înalta Curte de Casație și Justiție
Jud.	– Judecătoria
Juridica	– revista Juridica
lit.	– litera
M. Of.	– Monitorul Oficial
nr.	– numărul
O.G.	– Ordonanța Guvernului
O.U.G.	– Ordonanța de urgență a Guvernului

Scanned with OKEN Scanner

p.	– pagina
pct.	– punctul
P.R.	– Revista Pandectele Române
R.D.C.	– Revista de Drept Comercial
R.R.D.	– Revista Română de Drept
R.R.D.A.	– Revista Română de Dreptul Afacerilor
R.R.D.M.	– Revista Română de Dreptul Muncii
s.	– secția
S.A.	– societate pe acțiuni
S.C.	– societatea comercială
s. cont. adm.	– secția de contencios administrativ
s. cont. adm. fisc.	– secția de contencios administrativ și fiscal
S.R.L.	– societate cu răspundere limitată
TVA	– taxa pe valoarea adăugată
urm.	– următoarele
vol.	– volumul

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul I
Scurt istoric privind apariţia şi evoluţia procedurilor de colectare a taxelor şi impozitelor

Secţiunea 1. Apariţia şi evoluţia taxelor şi impozitelor în România[1]

Asemenea tuturor statelor europene[2], apariţia şi evoluţia taxelor şi impozitelor pe teritoriul ţării noastre se caracterizează ca fiind un proces complex şi de durată ce a început cu destrămarea comunei primitive, apariţia proprietăţii private şi scindarea societăţii în clase

---

[1] *I. Ceterchi* (coord.), Istoria Dreptului Românesc, vol. I, Ed. Academiei, Bucureşti, 1980, p. 67 şi p. 327; ibidem, vol. II, p. 197.

Impozitele directe cuprindeau impozitul financiar şi capitaţia. Dările funciare *(capitatio terrena, stipendium, iugatio)* grevau toate terenurile particulare, deoarece asupra pământului din provincie cetăţeanul proprietar avea numai un drept de folosinţă sau de posesiune, proprietatea deplină aparţinând statului roman. Imediat după cucerirea Daciei, Traian a ordonat să se facă un recensământ general în scopul stabilirii dărilor funciare. Cetăţile care se bucurau de *Ius Italicum (Sarmizeteuza, Apulum Potaissa, Napoca şi Dierna)* nu plăteau impozitul funciar, deoarece terenurile lor erau socotite ca făcând parte din teritoriul roman, şi în consecinţă neimpozabile (o ficţiune juridică). Impozitul personal sau capitaţia (*tributum capitism capitatio plebeia*) era plătită de toţi locuitorii provinciei, indiferent dacă erau sau nu cetăţeni. Din categoria impozitelor indirecte făceau parte: impozitul pe moşteniri *(uicessima hereditatium)* şi cel pe eliberările de sclavi *(uicessima manumissionum siue libertatis)*. Un venit important era constituit de taxele vamale *(portoria)*, deoarece circulaţia mărfurilor în interiorul Imperiului Roman nu era liberă, acesta fiind împărţit în mai multe circumscripţii vamale *(Italia, Spania, Gallia, Britannia, Illyricum etc.)*, cuprinzând mai multe provincii. Dacia făcea parte din circumscripţia vamală a Illiriei *(portorum Illyrici)*. Pentru problemele financiare exista un procurator, care era ajutat în îndeplinirea sarcinilor care le reveneau de funcţionari inferiori

[2] *D.D. Şaguna*, Drept financiar şi fiscal, Ed. Oscar Print, Bucureşti, 1994.

Scanned with OKEN Scanner

sociale, dezvoltarea forţelor de producţie şi a relaţiilor marfă-bani, apariţia statului şi crearea aparatului de stat destinat să rezolve diferenţele dintre clase şi să apere interesele celor mai puternici din punct de vedere economic.

Illo tempore, Dacia romană era administrată de procurator care avea atribuţii şi de încasare a dărilor. Dintre acestea, cele mai importante erau *tributum soli* (impozitul financiar), *tributum capitis* (capitaţia), *vicesima hereditatum* (darea succesorală), *vicesima libertatum* (darea de eliberare a sclavilor), *conductor commerciorum* (darea întreprinzătorilor comerciali), *conductores pescui et salinarum* (dările pentru arendarea păşunilor şi salinelor).

În prima fază de formare a statului feudal, în cadrul economiei natural închise, au existat o mulţime de dări: sferturile sau civerturile, dijmăritul sau desetina, albinăritul, goştinăritul, vinăritul sau vinăriciul, podgonăritul, pripăşitul, tutunăritul, fumăritul, oieritul, văcăritul, căminăritul, săpunăritul, măjăritul, năpasta. În plus de aceste taxe interne, mai era o categorie de taxe destinate satisfacerii nevoilor turceşti, respective mucarel, bairam, pecheş.

Întrucât dările erau foarte apăsătoare, negocierile dintre contribuabili şi administraţiile financiare erau foarte des întâlnite, situaţie în care domnul intervenea declarând aşa-numita Ruptură (amnistie fiscală). În contextual abuzurilor la care erau supuşi ţăranii-contribuabili, consulul Angliei în Principate[1] în perioada 1814-1821 a declarat că „nu există popor în lume care să fie mai apăsat de despotism şi copleşit de dări, ca ţăranul din Moldova şi Muntenia".

Asemenea tuturor celorlalte state din acea vreme, şi pe teritoriul ţării noastre, la acea perioadă cea mai mare categorie de venituri era obţinută din taxele vamale, în sensul că existau mai multe categorii de vămi: vama principală, vămi mari, vămi de hotar, vămi de strajă, de uscat sau de apă unde taxele vamale se plăteau în funcţie de valoare sau greutate dacă mărfurile nu erau desfăcute deloc, iar pentru animale în funcţie de numărul de capete.

Cu privire la aceste taxe, trebuie menţionat faptul că acestea intrau în vistieria domnului, iar regimul acestora, inclusiv cuantumul

---

[1] *Wilkinson*, Tableau de Moldavie et de la Valachie, p. 140; *D.D. Şaguna*, op. cit.

Scanned with OKEN Scanner

acestora era modificat ca urmare a convenţiilor sau privilegiilor comerciale încheiate de domnii români cu alţi şefi de state. Cu timpul, atribuţia domnului de a stabili şi încasa taxele vamale a fost cedată sau arendată marilor proprietari funciari, în timp ce domnul putea să oprească comerţul cu anumite produse sau să îşi rezerve dreptul de a cumpăra anumite produse.

În sec. XIV-XV, vistiernicul avea atribuţii în domeniul strângerii veniturilor statului, asigurarea mijloacelor necesare pentru întreţinerea curţii şi a armatei, de a menţine catastifele visteriei, de a judeca procesele cu privire la stabilirea şi perceperea dărilor, iar după instaurarea dominaţiei otomane, de coordonare a activităţii de strângere a haraciului.

Datorită caracterului natural al economiei, până în prima jumătate a sec. al XVI-lea, dijmele domneşti erau numite zeciuială în Ţara Românească şi deseatină în Moldova, şi se percepeau din cereale, vite, produse animaliere, peşte şi albinărit. În afara dărilor în natură existau şi prestările în muncă faţă de domnie, numite munci sau slujbe.

Perioada modernă[1] a fiscalităţii din ţara noastră începe cu Regulamentele Organice, adoptate în iulie 1831 în Muntenia şi ianuarie 1832 în Moldova, prin intermediul cărora se desfiinţează toate taxele preexistente, înlocuindu-le cu capitaţia – impozit direct şi personal plătit pe cap de locuitor, la care erau supuşi mazilii (descendenţii familiilor boiereşti de rangul al doilea), ţăranii, muncitorii din oraşe şi târguri, respectiv patenta – impozit direct şi fix, stabilit pe clase, la care erau supuşi meseriaşii şi negustorii. Evoluţia sistemului fiscal este marcată de Convenţia de la Paris din 1858 care a introdus în sistemul financiar-bugetar principiile: *nullum impositum sine lege*, unitatea bugetară şi executarea bugetară pe baza bugetului prezent.

Unificarea politică a Principatelor a determinat următoarea structură a sistemului fiscal: impozitul funciar, înfiinţat de Al.I. Cuza, în Moldova în 1859 şi apoi în Muntenia în 1860, desfiinţat apoi prin reformele din 1921 şi 1923; contribuţia personală şi

---

[1] *D.D. Şaguna, D.C. Şova, S. Iliescu*, Procedura fiscală, Ed. Oscar Print, Bucureşti, 1996, p. 11-31.

Scanned with OKEN Scanner

contribuția pentru poduri menținută până în anul 1877, când este înlocuită cu contribuția pentru căile de comunicație; impozitul pe mâna moartă, înființat de domnitorul Al.I. Cuza; impozitul pe salarii, înființat în 1877, desființat în anul 1891 și reînființat în 1900, când au fost impuse salariile funcționarilor particulari; impozitul pe băuturile spirtoase înființat în anul 1867; impozitul asupra veniturilor industriale; impozitul profesional; asupra veniturilor oamenilor de litere, artă și știință; impozitul succesoral, introdus în 1921 ce a luat locul vechilor taxe profesionale; impozitul pe lux și pe cifra de afaceri; impozitul pe automobile.

Convenția din 7 august 1858 privind Convențiunea pentru organizarea definitivă a Principatelor Unite Romane[1] dispunea că Bugetul veniturilor și cheltuielilor, pregătit anual pentru fiecare Principat, va deveni definitiv numai după votarea acestuia de către Adunare. Diferitele venituri izvorâte până acum din diferitele case și de care Guvernul dispunea sub diverse titluri, vor fi trecute în bugetul general al veniturilor. De asemenea, se dispunea ca „nicio dajdie nu va putea fi înființată sau adunată dacă nu se va primii de Adunare". Această din urma prevedere reprezintă o aplicare funciară a principiului legalității taxelor și impozitelor.

Legea nr. 555/1865 de instituire a perceptorilor[2] stabilește că „împlinirea contribuțiilor directe și a altor diferite taxe fiscal, se va efectua exclusiv de către agenții speciali numiți perceptori, în virtutea unui titlu legalmente dobândit". În ceea ce privește atribuțiile dobândite în virtutea legii, pentru executarea taxelor fiscale, legea dispune că perceptorii au dreptul să execute contribuțiile, taxele și decimele adiționale autorizate de lege de la toți contribuabilii înscriși în rolurile fiscale. Această lege consacră pentru prima dată categoria funcționarilor publici fiscali – perceptorii – stabilind în mod expres categoriile de perceptori, modalitatea de promovare și sancțiunile aplicabile acestora pentru neîndeplinirea atribuțiilor de serviciu.

În 1921 și 1923 sistemul fiscal a suferit modificări structurale, în sensul că a fost introdus impozitul pe venit, în accepțiunea cunoscută

---

[1] M. Of. din 7 august 1858.
[2] M. Of. din 23 martie 1865.

Scanned with OKEN Scanner

astăzi. Legea nr. 661/1923[1] pentru unificarea contribuțiilor directe cuprindea în Titlul I clasificarea și natura impozitelor directe din România: impozitul pe veniturile proprietăților agricole, impozitul pe veniturile valorilor mobiliare, impozitul pe veniturile întreprinderilor comerciale și industriale, impozitul pe salarii, impozitul pe profesiuni și ocupații neimpuse de celelalte impozite, impozitul supra-cota, impozite adiționale, reprezentate de impozitele gestionate de unitățile administrative-teritoriale.

În ceea ce privește impozitele locale, reglementate în favoarea județelor și comunelor, legea vorbește despre: impozitul asupra valorii locative a terenurilor virane din orașe, impozitul asupra valorii locative al localurilor, impozitul pe serviciile întreprinderilor particulare locale, impozitul pe personalul casnic, impozitul pe firmă, impozitul asupra mijloacelor de transport, impozitul pe biletele de tramvai, impozitul pe pariuri la curse, impozitul pe serviciile hotelurilor, impozitul pe câine, accize comunale.

Potrivit prevederilor legale, sumele constatate și înscrise în roluri ca impozite sau amenzi și rămase definitive constituie creanțe executorii în folosul statului, care nu pot fi reduse sau desființate prin nicio hotărâre judecătorească, în alt mod decât cel prevăzut în această lege. De asemenea, legea dispune că ele (creanțele) sunt executorii cu titlu provizoriu, chiar și mai înainte de a rămâne definitive, îndată ce sunt constatate de comisiile de impuneri sau în modul prevăzut prin lege, apelurile, contestațiile și recursurile nefiind suspensive de executare.

Secțiunea a 2-a. Evoluția legislativă a procedurii de colectare a taxelor și impozitelor

§1. Legea nr. 555/1865 de instituire a perceptorilor

Această lege dispune că împlinirea (executarea) contribuțiilor directe și a altor diferite taxe fiscale, se va efectua exclusiv de către agenții speciali numiți perceptori, în virtutea unui titlu legalmente

[1] M. Of. nr. 253 din 23 februarie 1923.

Scanned with OKEN Scanner

dobândit. Atribuţiile perceptorilor constau în următoarele operaţiuni: 1) lucrări pregătitoare; 2) împlinirea contribuţiilor şi 3) urmărirea contribuabililor întârzietori.

§2. Legea nr. 661/1923 pentru unificarea contribuţiunilor directe şi pentru înfiinţarea impozitului pe venitul global

Legea face vorbire despre faptul că impozitele directe existente se înlocuiesc de la 1 aprilie 1923, cu următoarele: 1. impozitul pe veniturile proprietăţilor agricole; 2. impozitul pe veniturile proprietăţilor clădite; 3. impozitul pe veniturile valorilor mobiliare; 4. impozitul pe veniturile comerciale şi industriale; 5. impozitul pe salarii; 6. impozitul pe veniturile din profesiuni şi ocupaţiuni neimpuse la celelalte impozite; 7. impozitul progresiv pe venitul global. „Primele 6 impozite sunt obiective, ele lovind veniturile speciale, împărţite în 6 categorii, după originea şi tratamentul care li se aplică, şi formând astfel 6 impozite elementare. Pe lângă aceste impozite se pot stabili impuneri adiţionale în folosul comunelor, judeţelor şi altor instituţiuni publice, în limitele prevăzute de aceasta lege. Ultimul impozit este subiectiv şi completează impunerea, lovind totalitatea veniturilor".

În ceea ce priveşte modalitatea de constatare a veniturilor şi stabilirea impozitelor, legea dispune că impunerile periodice, cele anuale, ca şi aplicarea legii se stabilesc precum urmează:

1. pentru veniturile imobiliare la recensământ şi după regulile stabilite la titlurile I, cap. I şi II, prin comisiuni constituite în modul prevăzut la art. 80. Primul period de recensământ începe la 1 aprilie 1923, şi se termină la 31 decembrie 1927;

2. pentru veniturile care se constata şi se impun anual la impozitele elementare şi la cel pe venitul global, în fiecare an prin comisiunile instituite, pe baza declaraţiilor, a vechilor impuneri şi a constatărilor pregătitoare, făcute de delegaţii fiscului;

3. pentru veniturile de constatat în cursul anului, când începe sau încetează exercitarea unei întreprinderi sau profesiuni, ori pentru câştiguri întâmplătoare, prin agenţii fiscului şi în conformitate cu dispoziţiunile art. 95.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, legea instituie pe lângă ministerul de finanțe o comisie centrala fiscală, în vederea stabilirii de norme generale privitoare la constatări, evaluări și aprecieri în determinarea veniturilor impozabile. Referitor la plata impozitelor, legea stabilește că sumele constatate și înscrise în roluri ca impozite sau amenzi și rămase definitive, conform dispozițiunilor legii de față, constituie creanțe executorii în folosul statului, care nu pot fi reduse sau desființate prin nicio hotărâre judecătorească, în alt mod decât cel prevăzut în această lege. Ele sunt executorii cu titlu provizoriu, chiar și mai înainte de a rămâne definitive, îndată ce sunt constatate de comisiile de impuneri sau în modul prevăzut prin lege, apelurile, contestațiile și recursurile nefiind suspensive de executare. Rămâne a se face compensațiune sau restituire dacă debitul e micșorat, sau a se percepe diferența dacă e mărit. Sumele înscrise în roluri și neplătite la datele legal prevăzute vor fi urmărite, conform legii speciale de percepere și urmărire a veniturilor publice, în 15 zile de la exigibilitatea lor. Ele vor produce după încunoștințarea contribuabilului, în folosul statului o dobândă de 9% anual, care se calculează lunar de la prima zi a trimestrului ce urmează datei exigibilității și după efectuarea impunerii.

În ceea ce privește dispozițiile tranzitorii ale acestei legi, este interesant faptul că aceasta face un inventar al impozitelor în vigoare la data de 1 aprilie 1923. Astfel, potrivit acestei legi, la data intrării în vigoare rămân abrogate următoarele:

a) pentru tot regatul: legea asupra contribuțiunilor directe din 1 august 1921;

b) în Vechiul Regat, legile privitoare la impozitul funciar, impozitul patentelor, cuprinzând și pe cel complimentar al patentei, impozitul personal, impozitul de 3% asupra salariilor, impozitul asupra venitului capitalului mobiliar, impozitul pe hectarul de vii și taxa de filoxeră și legea impozitului asupra păcurii din 24-29 martie 1887;

c) în Ardeal, Banat, Maramureș și Crișana: darea pe pământ, ambele impozite pe clădiri, pe câștig, de toate clasele, impozitul pe venit, pe avere, pe beneficiul celor obligați la publicarea bilanțului, pe tantieme, pe dobândă și rentă, pe câștigurile de război, pe câștiguri din loterii, pe beneficiul din exploatarea minelor;

Scanned with OKEN Scanner

d) în Basarabia, legile privitoare la impozitul pe pământ, pe clădiri, patenta fixă și complimentară, impozitul pe venit, pe beneficiul celor obligați a publica bilanțul și asupra capitalului mobiliar;

e) în Bucovina, legile privitoare la: darea pe pământ, ambele impozite pe clădiri, pe câștig, pe venitul net al celor obligați la publicarea bilanțului, impozitul pe venit, pe tantieme, pe rente și impozite și pe salarii;

f) în întreaga țară, toate zecimile adiționale și orice alte dări suplimentare stabilite asupra impozitelor sus-prevăzute, sau asupra bazelor lor, atât în beneficiul statului, cât și în al oricărei alte instituțiuni publice, afară de taxele militare și cele analoage lor;

g) pentru noile teritorii rămân desființate orice alte impozite corespunzătoare celor de mai sus, oricare le-ar fi denumirea și în folosul oricărei instituțiuni ar fi înființate.

§3. Legea nr. 3600/1938 privind unificarea procedurii fiscale.[1]

Această lege dispune în sensul că toate infracțiunile la legile fiscale se vor constata și judeca potrivit acestei legi. Prin lege cu caracter fiscal se înțelege toate acele legi prin care se înființează impozite și taxe, a căror administrare este dată în sarcina Ministerului de Finanțe sau Administrației comerciale a monopolului vânzărilor alcoolului și a taxelor de consumație pe băuturi spirtoase.

Constatarea infracțiunilor fiscale se prescrie prin trecerea unui termen de cinci ani, socotit de la comiterea infracțiunii. Constatarea impozitului sau taxei datorate se prescrie prin trecerea unui termen de 10 ani de la data când organele fiscului au fost puse în situația de a stabili impozitul sau taxa.

Cât privește titlul de creanță, legea dispune că toate creanțele de orice natură ale statului, ținuturilor, județelor, comunelor, caselor autonome, regiilor publice, administrațiilor comerciale, precum și ale tuturor instituțiunilor și autorităților publice de orice fel, se percep și urmăresc potrivit dispozițiilor acestei legi.

---

[1] M. Of. nr. 246 din 22 octombrie 1938.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru contribuțiile directe și toate adiționalele aferente, titlul de creanță îl constituie însuși rolul. Pentru contribuțiile indirecte care se stabilesc pe cale de impunere, titlul de creanță îl constituie procesul-verbal de impunere. Pentru toate celelalte impozite și taxe, precum și pentru orice amenzi de orice natură, privind impozite directe sau indirecte și taxe, titlul de creanță îl constituie actul constatator al sumelor datorate.

Pentru sumele datorate din prestațiuni periodice de orice natură, precum și din rate contractuale de orice natură, titlul de creanță îl constituie contractul. Prestațiunile periodice și ratele contractuale se vor putea urmări pe baza unor contracte autentice sau sub semnătură privată, fără a fi nevoie ca aceste contracte să fie învestite cu formulă executorie. Asemenea contracte devin executorii de drept prin simpla ajungere la scadență a prestațiunilor periodice sau a ratelor.

Pentru diferențele de impozite, care se stabilesc în temeiul prevederilor din legea timbrului la actele insuficient timbrate, titlul de creanță îl constituie actul insuficient timbrat împreună cu ordinul de debitare a diferenței de impozit ce urmează a se mai percepe.

Plata sumelor de bani datorate se face la Casele publice unde sumele sunt debitate sau puse în urmărire. În comunele rurale plata se poate face și în mâinile perceptorului de agenție sau agentului de încasare. Pentru orice sume de bani plătite la Casele publice sau agenților de încasare se va elibera o chitanță emisă dintr-un registru oficial cu matcă. Ele vor purta un număr de ordine și vor cuprinde mențiune de numele și prenumele persoanei sau instituției care fac plata, cu indicarea naturii debitului pentru care s-a făcut această plată și vor fi semnate de funcționarul împuternicit de a-l încasa, purtând sigiliul percepției. În caz de pierdere a chitanței din partea contribuabilului, dovada plății se poate face cu matca sau registrele fiscului, sau copii certificate de pe acestea.

Legea dispune că, în situația în care debitorul nu plătește sumele de bani datorate și debitate în roluri în termen de 15 zile de la data exigibilității, se va adresa acestuia o somație de plată.

Debitele din contribuțiile directe și adiționale de orice natură care nu vor fi achitate până la sfârșitul trimestrului în cursul căruia au devenit exigibile, vor suferi o majorare de 2%, pentru fiecare

Scanned with OKEN Scanner

trimestru de întârzierea plății și aceasta până la finele anului bugetar.

Dacă în termen de 15 zile de la înmânarea sau predarea somației, debitorul nu achită suma datorată, se va proceda la sechestrarea averii mobile sau, la nevoie, la îndeplinirea formalităților pentru scoaterea în vânzare a averii imobile a debitorului. De asemenea, legea dispune ca creanțele statului, ținuturilor, județelor, comunelor și ale tuturor autorităților și instituțiilor publice, provenite din impozite, cu adiționalele de orice natură, majorări, taxe și amenzi, au privilegiu asupra întregii averi mobile și imobile a debitorului. În privința imobilelor, privilegiul se limitează numai la impozite, adiționale și majorări datorate pe ultimii cinci ani, socotiți de la 1 aprilie care urmează după data imobilului urmărit, fără a fi nevoie ca pentru aceasta să se îndeplinească formalitatea inscripției. După expirarea termenului de 5 ani privilegiul se conserva prin inscripție ipotecară.

Pentru toate celelalte impozite, taxe și amenzi, precum și orice alte creanțe cu accesorii, privilegiul are rangul inscripției, iar în cazul când nu s-a luat inscripție, privilegiul trece înaintea oricărui creditor chirografar. În privința mobilelor, privilegiul trece în toate cazurile înaintea oricărui creditor privilegiat, cu respectarea privilegiilor speciale. În caz de concurență între autoritățile de mai sus, ordinea de preferință este statul, autoritățile și instituțiile publice de stat, ținutul, județul, comuna și autoritățile și instituțiile publice județene și comunale.

Sumele datorate statului, Administrațiilor comerciale, Caselor autonome, ținutului, județului, comunei și instituțiilor publice de orice fel și provenind din impozite, taxe și amenzi de orice fel, se prescriu după 5 ani de la ultimul act de urmărire, cu dată certă, sau în lipsă de urmărire de la înscrierea debitului în roluri. Prescripția nu va putea fi invocată din oficiu. Pentru contribuțiunile care nu au fost înscrise în roluri, termenul de prescripție începe de la data de când agenții însărcinați cu constatarea impozitelor au avut posibilitatea de a așeza și constata drepturile fiscului, sau de la descoperirea actelor care fuseseră încheiate în scop de a induce în eroare agenții însărcinați cu asemenea constatări.

Scanned with OKEN Scanner

Averea mobilă şi imobilă, precum şi veniturile de orice natură ale statului, autorităţilor şi instituţiunilor publice nu vor putea fi urmărite de niciun creditor, pentru niciun fel de creanţă. Creanţele contra statului, autorităţilor şi instituţiunilor publice, se vor executa numai prin înscrierea în bugetul anului următor celui în care s-a făcut cererea, ţinându-se seama de vechimea creanţei şi data cererii[1].

---

[1] A se vedea Raportul trimis de Preşedintele Consiliului de Miniştri, Miron Costin, Regelui: „Sire, Proiectul de lege pentru unificarea procedurii fiscale prevede norme comune de stabilire şi de judecare a infracţiunilor la legile fiscale, a căror executare este dată în sarcina Ministerului de Finanţe şi a Administraţiei Comerciale a Monopolului Vânzării Alcoolului şi a Taxelor de Consumaţie pe Băuturi Spirtoase. Actualmente infracţiunile în legile fiscale, care prevăd impozite şi taxe administrate de Ministerul de Finanţe, sunt constatate după norme procedurale care variază cu fiecare din aceste legi. Această varietate a dispoziţiunilor procedurale fiscale a creat neajunsuri atât contribuabililor, cât şi Ministerului de Finanţe. Pentru contribuabili, în special comercianţi şi industriaşi, dificultatea provenea din faptul că termenele de atac împotriva proceselor-verbale de contravenţie, condiţiunile de formă ale apelurilor făcute împotriva lor, precum şi mijloacele de dovadă pe care le puteau utiliza în combaterea acestor procese-verbale. Pentru Ministerul de Finanţe dificultatea provenea din împrejurarea că acelaşi funcţionar însărcinat cu constatarea infracţiunilor fiscale se găsea în faţa a zece proceduri fiscale, acesta fiind numărul în care pot fi grupate regulile procedurale cuprinse în legile fiscale existente şi de care el trebuia să ţină seama, după infracţiunea pe care era chemat să o constate. Aceste dificultăţi, dăunătoare tuturor, vor putea fi înlaturate în cea mai mare măsură prin unificarea procedurii fiscale. O singura procedură de constatare a infracţiunilor şi judecarea lor, va însemna o muncă mai ordonată şi mai rodnică. Dar, necesitatea acestui proiect de lege a izvorat şi din nevoia de a se adapta procedura de constatare şi de judecare a infracţiunilor fiscale la rolul tot mai important pe care îl au în viaţa statului legile care creează taxele şi impozitele. Mai mult ca în orice ramură a dreptului, regulele de procedură sunt un element esenţial al dreptului fiscal. De aceea, am socotit că o revizuire a acestei proceduri prin stabilire de regule care să rezume experienţa făcută de Ministerul de Finanţe, cu aplicarea legilor fiscale şi care dând o largă garanţie contribuabililor să nu îngăduie totuşi celor de rea-credinţa, evaziunea dela obligaţiunile fiscale, este o necesitate imperioasă. Proiectul de lege se ocupă de constatarea şi judecarea infracţiunilor, precum şi de executarea creanţelor statului. Proiectul nu se

Scanned with OKEN Scanner

ocupă de stabilirea impozitelor pe cale normală. Pentru acestea, procedura rămâne aceeași de până acum. Contribuțiunile directe se vor stabili potrivit dispozițiunilor din legea contribuțiunilor directe, dacă se urmează calea obișnuită a impunerii. Dacă însă contribuabilul cade în contravenție, iar impunerea se face pe aceasta cale, se va urma potrivit legii de față. Tot astfel se va proceda și cu impozitele indirecte care se stabilesc pe cale de impunere. Proiectul începe prin a arata caracterul proceselor-verbale. Ele pot fi preliminare sau definitive. Sunt preliminare acele procese-verbale care constată elementele unei infracțiuni, fără însă a o sancționa. Încheierea procesului-verbal preliminar nu este obligatorie. Rămâne la aprecierea organului anchetator necesitatea încheierii unui asemenea proces-verbal. Pot fi împrejurări însă, în care, fără dresarea procesului-verbal preliminar, constatarea și sancționarea contravenției nu este posibilă. Faptul se poate petrece în special în materie vamală și taxe de consumație. Dacă un funcționar necompetent a încheiat procese-verbale definitive, a constatat totuși o infracțiune, el va încheia un proces-verbal preliminar de cele constatate, pe baza căruia organul competent va putea încheia proces-verbal definitiv. Rezultă de aci, că nu este necesar ca agentul fiscal care încheie un proces-verbal de infracțiune definitiv, să constate faptele *propriis sensibus*. Procesul-verbal preliminar, odată încheiat, va face parte integrantă din procesul-verbal definitiv. Constatarea infracțiunilor este dată în sarcina organelor de inspecție și control. Procesele-verbale preliminare vor putea fi încheiate și de alți funcționari, specificați în art. 5. Dintre funcționarii Ministerului de Finanțe, autorizați a încheia procese-verbale, am exceptat administratorii financiari și inspectorii speciali. Administratorul financiar trebuie să rămâie un organ de constatarea impozitelor, supraveghind buna lor aplicare, fără a avea însă atribuțiuni de control, rezervate inspectorilor și controlorilor. Atribuțiile inspectorilor speciali sunt definite de art. 29 din legea pentru organizarea Ministerului de Finanțe. Ele sunt de ordin contabil și se referă la activitatea mânuitorilor de bani sau materiale publice. Inspectorii speciali nu au atribuții de control asupra stabilirii impozitelor. De aceea ei nu pot figura printre funcționarii autorizați a încheia acte de constatarea infracțiunilor. Am prevăzut însă, pentru minister, dreptul de a autoriza în mod special pe orice funcționar al sau cu constatarea unei infracțiuni. O asemenea autorizare se va da de la caz la caz. Organele de constatarea infracțiunilor vor lucra în limitele atributiunilor lor teritoriale, care pot fi totuși extinse prin delegație specială. Art. 7 reglementează procedura premergătoare încheierii procesului-verbal de infracțiune Organele de constatare vor putea lua interogatorii, audia martori, cerceta

Scanned with OKEN Scanner

biletele de libera circulaţie şi actele de transport. De asemenea, ele vor putea face descinderi şi percheziţii. Pentru efectuarea descinderilor şi percheziţiilor este necesară autorizaţia parchetului, fără a se lua şi avizul judecătorului de instrucţie. La descinderi şi percheziţii nu va asista niciun reprezentant al parchetului. Ele se vor efectua de funcţionarii fiscali, dar numai dintre aceia îndreptăţiţi a încheia procese-verbale definitive de infracţiune. Parchetul va verifica îndeplinirea acestei condiţii cu ocazia acordării autorizaţiei. În caz de flagrant-delict, când urgenţa cercetărilor este de natura esenţială, autorizaţia parchetului nu mai este necesară. În acest caz, însă descinderile şi percheziţiile se vor efectua în asistenţa unui ofiţer de poliţie judiciară, solicitat în scris în acest scop de către organul fiscal. Autorizaţia parchetului şi prezenţa ofiţerului de poliţie judiciară sunt necesare numai la efectuarea descinderilor şi percheziţiilor, dar nu şi la celelalte acte de procedură pe care le îndeplineşte organul fiscal, precum ar fi interogatorii, audieri de martori, încheieri de procese-verbale etc. Dacă legea prevede şi pedeapsa confiscării, această măsura se va lua prin însăşi procesul-verbal de infracţiune. Dacă procesul-verbal va fi apelat, Ministerul de Finanţe poate dispune vinderea mărfurilor confiscate prin Sindicul Bursei. Contravaloarea se va consemna, iar recipisa se va păstra de minister, care o va elibera părţii condamnate prin procesul-verbal, în cazul în care procesul-verbal va rămâne definitiv anulat de justiţie prin epuizarea tuturor căilor de atac. Nu se vor putea vinde însă acele mărfuri confiscate, a căror punere în comerţ este oprită de legile speciale, cum este, spre exemplu, zaharina. Art. 9 şi 10 prevăd condiţiunile de formă pe care trebuie să le îndeplinească un proces-verbal. Procesele-verbale vor fi aprobate de administratorul de constatare, dacă ele pronunţă o condamnare - impozit şi amendă - până la 100.000 lei inclusiv; de directorul respectiv dacă condamnarea - impozit şi amendă - nu va trece de 5.000.000 lei inclusiv; de ministru, subsecretarul de stat şi secretarul general, pentru orice sumă. Pentru a suprima controversa de până acum, am prevăzut dispoziţia că cine are dreptul de a aproba un proces-verbal pentru o sumă mai mare, are implicit dreptul de a aproba şi procese-verbale pentru o sumă inferioară. Astfel, un director poate aproba un proces-verbal sub 100.000 lei; iar ministrul poate aproba un proces-verbal sub 5.000.000 lei. Procesele-verbale peste 100.000 lei vor fi supuse, înainte de aprobare, examinării unei comisiuni speciale. O asemenea comisiune va funcţiona pe lângă fiecare director de impozite. Ea se va compune din un subdirector şi doi avocaţi din contenciosul Ministerului de Finanţe. Aceste comisiuni vor fi organe de o deosebită importanţă. Compuse din funcţionari de specialitate, cu o

Scanned with OKEN Scanner

bogată pricepere şi experienţă, comisiunile speciale vor avea rolul de a tempera excesul de zel al organelor de constatarea infracţiunilor, iar pe de altă parte să asigure o mai bună apărare a drepturilor statului, în cazurile în care acestea vor fi prejudiciate. Atât fiscul, cât şi contribuabilii vor găsi în aceste comisiuni un sprijin eficace întotdeauna în slujba dreptăţii şi a adevărului. Comisiunile speciale nu sunt organ de judecată. Ele sunt organe administrative, care emit avize consultative pentru autoritate. Astfel fiind, atribuţiunile comisiunii centrale vamale, conferite prin art. 2 alin. (4) şi (5) din legea vămilor, se găsesc implicit abrogate. Comisiunile speciale sunt învestite cu drepturi foarte largi. Ele vor putea cere relaţii organului constatator, vor putea asculta pe presupuşii infractori şi ordona noi cercetări. Comisiunile speciale pot aviza la aprobarea proceselor-verbale, în total sau în parte, refacerea lor; sau clasarea cercetărilor. În caz de divergenţă de păreri între director şi comisiune, se va cere avizul consiliului de avocaţi care de asemeni are caracter consultativ. Dacă divergenţa persistă, lucrarea va fi rezolvată de ministru, subsecretarul de stat sau secretarul general. Aceştia din urmă pot rezolva lucrarea şi fără a cere avizul consiliului de avocaţi, chiar dacă nu sunt de acord cu avizul comisiunii speciale. Am socotit necesar să lăsăm ministrului, subsecretarului de stat şi secretarului general deplina latitudine în rezolvarea lucrărilor ministerului. Bineînţeles însă că dacă avizul Comisiunii speciale nu este obligator în concluziile sale, Ministerul nu se poate totuşi dispensa de a cere acest aviz. Lucrările comisiunilor speciale având un caracter pur administrativ cu scopul exclusiv de a lămuri mai bine orice caz care li se prezintă, justiţia nu va putea examina aceste lucrări şi nici nu va putea cere comunicarea avizelor comisiunilor şi nici a unei alte lucrări. Procesele-verbale aprobate pot fi atacate cu apel. Am unificat termenul de apel la 15 zile dela comunicare. Până acum apelul se putea declara în 20 zile, iar în materie vamală în 10 zile dela comunicare. Aceste termene datează de pe vremea când termenele de apel în materie civilă şi comercială erau de două luni şi o lună. Astăzi, când chiar şi în aceste două din urmă materii termenul de apel s-a redus la 15 zile, era necesar a se stabili acelaşi termen şi în materie fiscală. În ce priveşte competinţa instanţelor de apel şi recurs, am socotit necesar a se schimba în parte sistemul de până acum, în care Tribunalul judeca ca unică instanţă de apel, iar Curteá de Apel ca instanţă de recurs. Numai în materie vamală instanţa de casare era Înalta Curte de Casaţie, în faţa căreia veneau spre judecată sentinţele Tribunalului. Era şi aici un nonsens, deoarece nimic nu justifică regimul special creat infracţiunilor vamale. Prin legea de faţă am stabilit aceleaşi norme pentru judecarea apelurilor şi recursurilor în

Scanned with OKEN Scanner

toate procesele fiscale. Instituirea Curților de Apel ca instanțe unice de recurs a avut ca urmare o contrarietate de hotărâri, ușor explicabilă, dacă ținem seama de numărul mare al acestor Curți. Este drept că procurorul general al Înaltei Curți de Casație are dreptul de a cere Înaltei Curți să dea o hotărâre în interesul legii, sau pentru unitatea de interpretare a legii. O asemenea cale nu poate fi folosită însă decât în mod cu totul excepțional, și când se pun în discuție principii importante de drept. De aceea am socotit necesar ca Înalta Curte de Casație să-și poată spune cuvântul său autorizat în procesele fiscale de orice natură. Nu am înțeles însă a institui Înalta Curte ca instanță unică de recurs, pe de-o parte pentru a nu o încărca cu prea multe dosare, iar pe de altă parte, spre a menține facilitatea acordată contribuabililor de a se judeca în recurs la Curtea de Apel care își are reședința mai apropiată de domiciliul părților. Nu vor ajunge în fața Înaltei Curți decât recursurile în procesele de peste 5.000.000 lei, care reprezintă un număr redus. Secția II-a a Înaltei Curți va fi, dimpotrivă, mult descongestionată, recursurile vamale în spețe sub 5.000.000 lei fiind date în competința Curților de Apel. O modificare a sistemului de până acum era necesară și în ce privește instanțele de apel. Procesele-verbale a căror cuantum - impozit și amenda - nu depășesc suma de 5.000.000 lei, inclusiv, se vor judeca în apel, nu de Tribunal, ca până acum, ci de Curtea de Apel. Prin aceasta am dat posibilitatea ca o instanță superioară de fond cu o mai bogată experiență să judece procesele importante. În privința procedurii de declarare și judecare a apelului, am prevăzut dispoziții asemănătoare în esența lor, cu acelea cuprinse în legea pentru accelerarea judecăților. De multe ori Ministerul de Finanțe ordonă efectuarea unor cercetări administrative, drept rezultat al cărora funcționarii respectivi depun rapoarte sau referate, în care se formulează aprecieri asupra temeiniciei actelor de contravenție. Asemenea rapoarte au o valoare pur consultativă pentru minister, care de multe ori nu și le însușește. Infractorii, informați de existența rapoartelor favorabile lor, au cerut Justiției, iar instanțele au dispus ca ministerul să le înainteze aceste lucrări, a căror concluzie era invocată impotriva fiscului. Spre a evita ca aprecieri eronate ale funcționarilor să fie aduse în discuție, am prevăzut că instanțele judecătorești nu vor putea cere Ministerului de Finanțe comunicarea niciunul act de cercetare administrativă. Am exceptat numai avizele comisiunii centrale vamale, date asupra aplicării tarifului vamal, și care au putere obligatorie pentru instanțele judecătorești. În lipsa apelantului, apelul se va respinge ca nesusținut, afară numai dacă apelantul a depus un memoriu deosebit de motivele de apel, în care caz instanța este obligată a examina motivele de

Scanned with OKEN Scanner

apel și memoriul. Împotriva sentințelor tribunalului și deciziilor Curții de Apel date ca instanță de apel, se va putea face recurs în termen de 30 zile dela comunicare. Recursul se va judeca de instanțele arătate mai sus. În art. 32 și 33 am stabilit norme de citarea statului și comunicarea hotărârilor judecătorești făcută statului, păstrând cu unele retuțări principiile înscrise în legea pentru organizarea corpului de avocați publici. Reprezentanții fiscului nu vor putea face nicio recunoaștere și nu vor putea retrage nicio cerere prin care s-a exercitat vreo cale de atac fără o împuternicire specială. Capitolul IV de sub Titlul I tratează valoarea probantă a proceselor-verbale. Procesele-verbale sunt valabile până la înscrierea în fals, sau până la proba contrară. Sunt de drept valabile până la înscrierea în fals, acele procese-verbale care se întemeiază pe recunoașterea scrisă și subscrisă a infractorului. Mai sunt valabile până la înscrierea în fals, procesele-verbale cărora legile speciale le acordă acest caracter. Orice mijloc de probă este admis în dovedirea unei infracțiuni fiscale: interogatoriu, jurământ, martori, acte, prezumții, expertize de orice natură. Contraproba se poate face în aceleași condiții. Deseori se întamplă ca instanța de judecată să-și formeze convingerea că în fapt există caz de infracțiune, dar că instanța să difere în părerea sa cu acea exprimată în procesul-verbal, în ceea ce privește încadrarea în drept a faptelor de infracțiune. Până acum, în asemenea împrejurări, se ajungea la anularea în întregime a procesului-verbal. Soluția se întemeia pe principiul înscris în procedura civilă că nu se poate schimba cauza juridică în instanța de apel. Întrucât însă apelul fiscal se desbate în fața unei singure instanțe judecătorești de fond, este necesar a acorda justiției posibilitatea de a menține un proces-verbal de infracțiune, dacă este întemeiat în fapt, dând faptelor o noua calificare în drept. O asemenea dispoziție se găsește înscrisă și în materie penală. O chestiune importantă care se va pune în cazurile în care instanța va schimba calificarea în drept a infracțiunii, este aceea a calculării impozitului și amenzii, care variaza în raport cu textul de lege aplicat. Prin hotărârea pe care o va da instanța de judecată va fi datoare să stabilească în cifre cuantumul condamnațiunii. Operațiunea poate întâmpina unele dificultăți de ordin tehnic. În acest caz instanța, dacă nu va putea efectua lucrarea prin propriile sale mijloace sau acelea puse la dispoziție de părți, va putea ordona o expertiză. Expertul se va margini la stabilirea cifrei condamnațiunii - impozit și amendă - fiecare separat, fără a putea face nicio altă considerațiune sau apreciere. Procesele-verbale nu pot fi anulate pentru vicii de formă. Acestea vor fi completate chiar de instanța de judecată, dacă actele dosarelor o vor permite, iar în caz contrar se va trimite procesul-verbal de infracțiune Ministerului de Finanțe

Scanned with OKEN Scanner

spre completare în sensul ordonat de justiție. Procesele-verbale, împreună cu decizia de aprobare, au caracterul unei hotărâri judecătorești de primă instanță. Ele sunt executorii în 15 zile dela comunicare, chiar dacă au fost apelate. Suspendarea executării nu se va putea acorda de către instanțele judecătorești decât cu consemnarea unei cauțiuni supusă aprecierii judecătorești, dar care nu va putea depăși cifra impozitului datorat și nici nu va putea scoborî sub 10 la sută din acest impozit. Dacă nu se datorează niciun impozit, infracțiunea privind neîndeplinirea unei obligațiuni legale, cauțiunea va fi de 10 la sută din condamnațiune. Acesta poate fi cazul neposedării asupra sa a biletului de liberă circulație a unui transport petrolifer, nedeclararea cantității de vin produsă de viticultor etc. Dacă însă infracțiunea consistă în nedeclararea sau neplata la termen a unui impozit sau taxe, definitiv stabilite, cauțiunea va fi egală cu cifra condamnațiunii. Această dispoziție are aplicare în special în materia cifrei de afaceri. Ministerul de Finanțe poate suspenda executarea cu sau fără cauțiune. O îngăduință pe care orice creditor este în drept să o acorde debitorului său. Am prevăzut apoi dreptul Ministerului de Finanțe de a anula procesele-verbale aprobate, sau a reduce amenda până la 25 la sută din valoarea ei. O asemenea dispoziție era absolut necesară. Ea dă posibilitatea Ministerului de Finanțe de a înlătura o nedreptate, sau de a ușura condamnațiunea față de acei infractori care pot dovedi că au fost victima unei erori. De acest drept Ministerul de Finanțe va uza cu toată prudența, dar va avea în vedere și drepturile contribuabililor. Denuntatorii și constatatorii nu vor putea formula nicio pretenție impotriva Ministerului de Finanțe pentru anularea procesului-verbal sau reducerea amenzii. Dreptul la prima se va calcula asupra amenzii definitive și efectiv încasată. Amenzile fiscale au întotdeauna caracter civil. Legile fiscale pot stabili însă și amenzi penale, alăturea de cele civile, pentru același fapt de contravenție, ceea ce se întalneste îndeosebi în legea monopolului alcoolului și în unele cazuri și în legea contribuțiilor directe. Ministerul Finanțelor va sta întotdeauna în instanță penală alăturea de ministerul public, spre a susține acuzarea, fără a fi obligat ca pentru aceasta să se înscrie parte civilă. Acțiunea penală va fi întotdeauna independentă de cea fiscală și fără nicio influență asupra acesteia. Dacă însă procesul-verbal va fi anulat de justiție sau de Ministerul de Finanțe, acțiunea publică se va stinge, iar hotărârile date în penal se vor considera ca nule și de nul efect. Reducerea amenzii de către Ministerul de Finanțe nu poate avea însă nicio influență asupra acțiunii publice, care își va continua mersul său. În materie de prescripție am unificat termenul, stabilindu-l în toate cazurile la 10 ani pentru impozite și 5 ani pentru

Scanned with OKEN Scanner

amendă. Executarea procesului-verbal se prescrie prin 5 ani dela data când ele au rămas definitive. În Titlurile II, III și Cap. I de sub Titlul IV al proiectului de lege, am înglobat dispozițiunile legii pentru perceperea și urmărirea veniturilor publice din 1934, care, la rândul său, a reprodus, cu unele mici modificări aduse la câteva articole legea anterioară din 1933. Cele câteva modificări aduse legii din 1934 nu aduc nicio atingere principiilor importante ale acelei legi. Capitolul II de sub Titlul IV cuprinde dispoziţiuni speciale. Am prevăzut, în primul rând, dreptul statului de a lua orice măsuri de asigurare mobiliară și imobiliară, prin sechestre, popriri și inscripții ipotecare, pentru garantarea drepturilor sale, fără a depune nicio cauțiune. Inutilitatea cauției apare ca evidentă, statul prezentând toată garanția că orice prejudiciu adus cuiva va fi satisfăcut. Dacă înființarea măsurii de asigurare se va cere fără a se putea invoca un titlu de creanță, se va proceda conform procedurii civile, adică măsura de asigurare este condiționată de introducerea unei acțiuni în pretenții. Măsurile de asigurare se vor menține chiar dacă instanța de fond a respins pretențiile statului. Măsurile de asigurare vor dura până la judecarea în recurs. Dispozițiile art. 140, mai sus-arătate, sunt aplicabile nu numai în materie fiscală, dar și în materie civilă și comercială. Ele pot fi folosite nu numai de Ministerul de Finanțe, dar de orice autoritate de stat. Impozitele și taxele fiscale au întotdeauna caracter civil. Cu toate acestea proiectul de lege acordă fiscului dreptul de a cere declararea în stare de faliment a debitorilor săi pentru neplata impozitului comercial și industrial și acela pe cifra de afaceri, impozite care sunt în directă legatură cu activitatea comercială a contribuabililor. Cererea de declarare în stare de faliment, putând avea consecințe grave pentru comercianți, am condiționat intentarea unei asemenea cereri de autorizarea administrației centrale a Ministerului de Finanțe, lăsând serviciilor exterioare numai initiativa de a face propuneri în acest sens. Totodată s-a mai prevăzut că cererea de declarare nu se poate formula decât numai pentru impozitele datorate cu cel puțin 6 luni în urma. Art. 288-292 C.proc.civ. prevăd dreptul de revizuire a hotărârilor definitive ale instanțelor de fond. În materie fiscală însă instanțele de recurs evocă și fondul pronunțând astfel două hotărâri, una asupra recursului și alta asupra fondului. O situație identică se prezintă și în contenciosul administrativ. Chestiunea revizuirii hotărârilor de fond ale instanțelor de casare, care evocă și fondul, s-a pus deseori în discuția Înaltei Curți de Casație. Jurisprudența actuală înclină către admiterea dreptului de revizuire în aceste materii. Noi am făcut un pas înainte, înscriind în proiectul de lege principiul revizuirii hotărârilor de fond date de instanțele de casare, după

Scanned with OKEN Scanner

evocarea fondului, indiferent dacă instanța a pronunțat două hotărâri distincte, sau o singură hotărâre atât asupra recursului, cât și asupra fondului. Unii contribuabili de rea-credință, în căutarea oricărui mijloc de fraudarea fiscului, au pus în practică un mijloc ingenios pentru a scăpa de plata impozitelor. Ei procedează la radierea firmei lor comerciale, înscriind apoi o altă firmă pe numele unei persoane interpuse, asupra căreia se trece întreg activul. Fiscul nu mai putea urmări astfel vechea firmă. Pentru a preintampina asemenea sisteme de fraudă, am prevăzut că nicio firmă comercială nu va putea fi radiată fără a se face dovada plății la zi a tuturor debitelor provenite din impozite, taxe și amenzi de orice natură. În același scop am inserat și dispoziția potrivit căreia cesionarul unei întreprinderi este solidar răspunzător cu cedentul pentru impozitele comerciale, industriale și cifra de afaceri ale acestuia pe ultimele șase luni. Răspunderea solidară nu poate depăși însă valoarea reală a întreprinderii. Pentru a nu menține pe cesionar într-o stare de incertitudine prelungită, răspunderea sa încetează dacă fiscul nu a întreprins niciun act de urmărire cu dată certă în termen de trei luni dela data când a putut lua cunoștință de cesiunea intervenită. Prin vânzarea imobilelor la licitație publică privilegiul statului se purghează. În executările întreprinse de particulari deseori fiscul nu este citat, chiar dacă a luat inscripție ipotecară, din neglijența grefelor instanțelor judecătorești. Din această cauză fiscul era păgubit cu mari sume de bani. Am prevăzut în proiectul de lege dispoziția ca depunerea prețului adjudecării, în orice vânzare cerută de particulari, să fie comunicată fiscului, din oficiu, pentru ca acesta să poată face opoziție la depunerea prețului, cu ocazia căreia să-și poată valorifica drepturile sale asupra imobilului urmărit. Dispoziția se aplica absolut tuturor urmăririlor întreprinse de particulari, inclusiv acelora cerute de societățile și institutele de credit care beneficiază de dispoziții speciale de procedură înscrise în legile lor organice. Când prețul adjudecării se depune în creanță se poate comite o nouă fraudă, de astă dată la impozitul mobiliar. Prin o înțelegere intervenită între creditor și debitor, adjudecarea se pronunță la un preț care nu acoperă nici capitalul în întregime, deși imobilul valorează cu mult mai mult. Deseori creditorul adjudecatar se obligă să acopere chiar și creanțele altor creditori anterior. Cu acest procedeu se înlatură plata impozitului mobiliar la dobânzile restante, care se pot urca la sume importante.Aceasta ne-a îndreptățit să prevedem ca ori de câte ori prețul adjudecării se depune în creanță, acest preț se va imputa, din punct de vedere fiscal, în primul rând asupra dobânzilor. Este o aplicare a principiului din dreptul civil, că orice plată se impută în primul rând asupra dobânzilor. Spre a nu prejudicia însă pe

Scanned with OKEN Scanner

§4. Decretul nr. 224/1951 privitor la urmărirea imobiliară pentru realizarea creanţelor statului[1]

Legea dispune că urmărirea restanţelor şi majorărilor din impozite, taxe şi alte venituri bugetare, datorate de populaţie se poate face şi prin scoaterea în vânzare a bunurilor imobiliare aparţinând restanţierului. Vânzarea imobiliară se încuviinţează de către Judecătoria Populară a locului unde este situat imobilul, la cererea unităţii financiare care a pornit urmărirea.

Dacă debitorul nu a achitat, în termenele legale, datoriile din impozite, taxe şi alte venituri bugetare, se va proceda la sechestrarea averii imobiliare a acestuia şi a familiei lui (soţ, soţie, copii şi părinţi), cu care are gospodărie comuna şi au mai multe imobile.

Sechestrarea averii imobiliare se face de un inspector financiar sau alt funcţionar desemnat de circumscripţia sau secţiunea financiară respectivă. Odată cu aplicarea sechestrului se va da debitorului un avertisment scris prin care i se pune în vedere că dacă în termen de zece zile de la aplicarea sechestrului pe averea imobiliară nu va achită suma datorată, i se va scoate imobilul în vânzare.

Nu se poate sechestra şi scoate în vânzare casa de locuit cu anexele sale, în total sau în parte, locuită efectiv de debitor cu familia sa. Şeful Secţiunii Financiare orăşeneşti (raionale) poate permite debitorului să vândă imobilul sechestrat în total sau în parte pentru achitarea sumei datorate. În cazul când debitorul n-a achitat sumele datorate în termenul de zece zile de la înmânarea avertismentului prevăzut

---

creditorii adjudecatari de bună-credinţă dispoziţia de mai sus nu-şi va avea aplicare dacă creditorul adjudecatar declară în instanţă că renunţă definitiv la urmărirea dobânzilor. În acest caz impozitul mobiliar nu va fi datorat. Ştim că acest corectiv va putea fi folosit şi de creditorii adjudecatari de rea-credinţa. Trebuia însă să avem în vedere şi cazul acelora de bună-credinţă pe care legea trebuie să-i protejeze. Acestea sunt principalele dispoziţiuni ale proiectului de lege pentru unificarea procedurii fiscale. Avem convingerea că proiectul răspunde unei reale necesităţi. În acelaşi timp proiectul incheagă pentru prima oară principiile procedurii fiscale. (Preşedintele Consiliului de Miniştri, Miron Patriarhul României, Ministrul finanţelor Mircea Canciov, Ministrul justiţiei Victor Iamandi).

[1] B. Of. nr. 117 din 12 decembrie 1951.

Scanned with OKEN Scanner

de art. 3 din acest Decret, unitatea financiară care urmăreşte debitul va cere judecătoriei populare a locului unde este situat imobilul să încuviinţeze vânzarea.

§5. Decretul nr. 18/1952 pentru stabilirea impozitelor şi taxelor locale[1]

Această lege stabileşte taxele şi impozitele percepute de sfaturile populare, respectiv: a) impozitul pe clădiri; b) impozitul pe terenurile situate în oraşe; c) taxe asupra mijloacelor de transport; d) taxe asupra animalelor; e) taxe forfetare pentru folosirea centrelor publice de desfacere.

Consiliul de Miniştri, sfaturile populare raionale, orăşeneşti şi regionale, precum şi comitetele executive ale acestora, pot acorda scutiri şi reduceri de impozite şi taxe, atât pentru anumite categorii de bunuri impozabile şi grupe de contribuabili, cât şi pentru diverşi contribuabili în parte. De asemenea, pot să nu aplice deloc pe teritoriul unor comune sau oraşului respectiv taxele asupra mijloacelor de transport şi asupra animalelor.

Încasările din impozitele şi taxele locale se fac venit la bugetul sfaturilor populare pe teritoriul cărora se realizează. Din încasările sumelor din taxele pentru folosirea centrelor publice de desfacere, o cotă de 60% se repartizează pentru investiţii şi cheltuielile administraţiei pieţelor.

Legea dispune că pentru neachitarea în termen a impozitelor şi taxelor se aplică o majorare pentru fiecare zi de întârziere de 0,2% pentru contribuţiile din sectorul particular şi 0,05% pentru cei din sectorul socialist, iar împotriva restanţierilor se iau măsuri de urmărire silită potrivit legii pentru urmărirea impozitelor şi taxelor.

Evaziunile de orice fel comise de către contribuabilii din sectorul particular prin sustrageri de impozite ori taxe în orice mod, prin nedepunerea declaraţiilor de impunere în termen, prin depunerea declaraţiilor incomplete sau nesincere, cum şi pentru neprezentarea actelor şi altor evidenţe prevăzute de instrucţiunile Ministerului de Finanţe, se pedepsesc cu o amendă până la 3.000 lei în afară de

[1] M. Of. nr. 4 din 16 ianuarie 1952.

Scanned with OKEN Scanner

plata impozitului sau taxei sustrase și a majorărilor legale. Deosebit, pentru sustrageri de impozite și taxe, contribuabilii respectivi se fac pasibili și de sancțiuni penale.

Pentru nedepunerea în termen de către plătitorii din sectorul socialist a declarației de impunere și a calculului impozitului pe clădiri și terenuri cum și pentru neprezentarea registrelor, actelor și datelor suplimentare necesare verificării calculului impozitului sau prezentarea de date nereale, se aplică contabililor șefi (principali) ai instituțiilor bugetare, întreprinderilor sau organizațiilor respective, o amendă până la 2.000 lei. De asemenea, declararea sau prezentarea de date vădit inexacte atrage răspunderea penală.

Reclamațiile privind stabilirea sau perceperea greșită a impozitelor și taxelor locale se depun la unitatea care a efectuat impunerea sau a încasat taxa, în termen de 30 zile de la comunicare – în cazul impozitelor și taxelor cu debit – sau de la încasare – pentru cele realizate pe cale de plată directă și se soluționează în termen de cel mult 12 zile de la înregistrare.

În termen de 30 zile de la comunicarea soluției date, contribuabilul nemulțumit poate face o nouă întâmpinare la unitatea superioară celei care a dat prima soluție sau la Ministerul Finanțelor în ultimă instanță. Întâmpinarea depusă va fi examinată și soluționată în termen de 30 zile de la înregistrare.

§6. Decretul nr. 153/1954 privitor la impozitul pe veniturile populației[1]

Legea enumeră categoriile de persoane supuse impozitului pe venit, respectiv: muncitorii, funcționarii, oamenii de litere, artă și știință, liber-profesioniștii, meseriașii, cărăușii, comercianții, persoanele care realizează venituri în orașe din închirierea imobilelor sau a altor bunuri ori din surse agricole, proprietarii de mori sau de alte întreprinderi, precum și orice alte persoane care realizează venituri pe teritoriul Republicii Populare Române.

---

[1] B. Of. nr. 22 din 11 mai 1954.

Scanned with OKEN Scanner

Sunt scutiți de impozit: a) eroii muncii socialiste, pentru toate câștigurile din muncă; b) muncitorii și funcționarii – pentru câștigul până la 200 lei lunar realizat la locul permanent de muncă; c) militarii, cu excepția generalilor, amiralilor și ofițerilor, precum și a sergenților și cartnicilor reangajați, pentru soldele primite de la unitățile, instituțiile și școlile militare ale M.F.A. sau M.A.I., potrivit normelor legale în vigoare; d) laureații premiilor de stat – pentru aceste premii; e) inventatorii care posedă numai certificate de autor, precum și inovatorii – pentru recompensele ce primesc pentru invenții sau inovații, dacă recompensa nu depășește 10.000 lei de fiecare invenție sau inovație. În cazurile în care recompensa depășește 10.000 lei, impozitul se calculează la întreaga sumă a recompensei după scăderea a 10.000 lei separat pentru fiecare invenție sau inovație; f) elevii și studenții – pentru bursele ce nu depășesc 200 lei lunar; g) aspiranții – pentru sumele ce le primesc în vederea achiziționării de cărți și material de studiu; h) persoanele care fac parte din corpul diplomatic și consular străin, precum și corespondenții de presă străini – pentru salariile și indemnizațiile ce primesc în aceste calități, sub condiția reciprocității; i) pensionarii – pentru pensiile ce primesc; j) muncitorii, funcționarii și pensionarii – pentru veniturile realizate din cultivarea terenurilor primite în folosință de la sfaturile populare sau de la întreprinderi, instituții sau organizații, dacă aceste terenuri nu depășesc 0,25 ha pe gospodărie.

§7. Decretul nr. 509/1954 privind impozitul pe circulația mărfurilor[1]

Legea vorbește despre faptul că impozitul pe circulația mărfurilor se datorează de către întreprinderile și organizațiile economice de stat, cooperatiste și celelalte organizații obștești, cu excepția gospodăriilor agricole colective, asupra realizărilor din vânzarea mărfurilor provenite din producție și colectarea proprie. În accepțiunea acestei legi, impozitul pe circulația mărfurilor se

[1] M. Of. nr. 1 din 12 ianuarie 1955.

Scanned with OKEN Scanner

datorează o singură dată, indiferent de numărul verigilor prin care circulă marfa.

Stabilirea impozitului, acordarea de scutiri sau înlesniri la plata impozitului, precum şi aşezarea impozitului în alte condiţii decât cele stabilite de dreptul comun, se fac de către Consiliul de Miniştri.

Calculul, precum şi plata impozitului în întregime şi la termenele legale, revin întreprinderilor şi organizaţiilor economice plătitoare, care sunt obligate să prezinte periodic organelor financiare decontări de impozit.

§8. Decretul nr. 221/1960 cu privire la executarea silită împotriva persoanelor fizice a plăţii impozitelor şi a taxelor neachitate în termen şi a creanţelor băneşti ale organizaţiilor socialiste, precum şi cu privire la executarea confiscării[1]

Această lege dispune că urmărirea silită a bunurilor şi veniturilor persoanelor fizice pentru realizarea impozitelor şi taxelor neachitate în termen, a creanţelor băneşti ale organizaţiilor socialiste constatate prin titluri executorii, aducerea la îndeplinire a măsurilor privind executarea confiscării, precum şi a unor măsuri asigurătorii se fac potrivit dispoziţiilor acestui decret.

Această lege împarte competenţa de executare a creanţelor bugetare între executorii fiscali şi executorii judecătoreşti, aceştia din urmă pentru orice creanţe care nu sunt date în competenţa celor dintâi.

Potrivit acestei legi, sunt supuse urmăririi veniturile băneşti ale debitorului în măsura prevăzută de lege, precum şi orice alte bunuri ale sale, cu excepţiile prevăzute de lege. Dreptul de a cere executarea silită a impozitelor şi taxelor se prescrie prin împlinirea unui termen de 5 ani socotit de la ultimul act de urmărire cu dată certă sau, în cazul când nu s-a pornit urmărirea, de la data înscrierii debitului în rol.

---

[1] M. Of. nr. 10 din 1 iulie 1960.

Scanned with OKEN Scanner

§9. Decretul nr. 564/1968 privind modificarea unor prevederi referitoare la impozite şi taxe[1]

În expunerea de motive a acestei legi se menţionează „Legislaţia noastră fiscală a prevăzut în decursul timpului o serie de scutiri şi reduceri de impozite, corespunzătoare condiţiilor economice şi sociale existente la data acordării lor. Măsurile luate între timp pentru creşterea continuă a veniturilor salariaţilor, ţărănimii şi pensionarilor, precum şi pentru perfecţionarea cointeresării materiale, au determinat modificarea acestor condiţii economice şi sociale.

Având în vedere cele de mai sus şi ţinând seama de necesitatea îmbunătăţirii sistemului de impozite şi taxe, care, potrivit hotărârii Plenarei Comitetului Central al Partidului Comunist Român din 19 iunie 1968, trebuie să devină un instrument mai activ în promovarea principiilor de echitate socială, apare necesară reexaminarea unor prevederi referitoare la impozite şi taxe.

Analizându-se scutirile şi reducerile de impozit prevăzute de Decretul nr. 18/1952 pentru stabilirea impozitelor şi taxelor locale şi de Decretul nr. 153/1954 privitor la impozitul pe veniturile populaţiei, a rezultat că, în vederea realizării unei echităţi în materia impozitului pe clădiri este necesar a se renunţa la scutirea de impozit a clădirilor aparţinând unor categorii de cetăţeni, în aşa fel încât toţi cetăţenii să suporte un impozit în raport cu valoarea clădirilor pe care le posedă. De asemenea, a rezultat ca necesară modificarea impozitării veniturilor provenite din premii şi recompense, premii de stat şi recompense acordate inventatorilor, inovatorilor şi raţionalizatorilor, modificarea unor reduceri de impozit acordate celor decoraţi cu ordine ale Republicii Socialiste România sau distinşi cu titlul de „artist al poporului" sau de „emerit", plafonarea reducerii de impozit pe salariu în cazul salariaţilor care au în întreţinerea lor mai mult de trei persoane, precum şi modificarea sistemului de rotunjire a impozitului la lei întregi, cu neglijarea fracţiunilor până la 50 bani. (.....)

Ţinând seama de necesitatea îmbunătăţirii sistemului de impozite şi taxe, care trebuie să devină un instrument mai activ în promovarea principiilor de echitate socială, şi având în vedere că prin creşterea

[1] B. Of. nr. 87 din 5 iulie 1968.

Scanned with OKEN Scanner

salariilor, pensiilor şi a veniturilor ţărănimii, unele scutiri şi reduceri de impozite nu se mai justifică actualmente".

§10. Decretul nr. 650/1968 privind modificarea unor dispoziţii referitoare la impozitul pe veniturile populaţiei[1]

Legea vorbeşte în expunerea de motive despre faptul că „Veniturile liber-profesioniştilor, meseriaşilor, cărăuşilor şi ale altor persoane care realizează venituri din activităţi lucrative au fost impuse prin Decretul nr. 153/1954 privitor la impozitul pe veniturile populaţiei, cu cote diferenţiate. Diferenţierea impozitării veniturilor pe cele trei categorii de contribuabili a avut drept scop îngrădirea şi lichidarea activităţilor cu caracter speculativ sau care foloseau munca salariată.

În prezent, cei care activează pe cont propriu realizează venituri din muncă, nemaifiind justificată impunerea diferenţiată pe cele trei categorii. În acest sens, se consideră justificată aplicarea unui singur impozit progresiv pentru toate aceste feluri de venituri, ale cărui cote minime să fie de 10% (în loc de 5%, 10% şi 15%) şi maxime de 45% (în loc de 50%, 60% şi 70%).

Întrucât, potrivit art. 26 din Decretul nr. 153/1954, normele de venit stabilite de Ministerul Finanţelor înainte de începutul anului de impunere nu pot fi ulterior modificate, se impune abrogarea prevederilor respective, pentru a se crea astfel posibilitatea ca încă în cursul acestui an normele să fie aduse la nivelul veniturilor efectiv realizate de diversele grupe de contribuabili".

§11. Legea nr. 38/1968 pentru aprobarea Decretului nr. 651/1968 privind modificarea unor prevederi referitoare la impozitul pe terenurile unităţilor agricole cooperatiste şi la impozitul pe veniturile agricole ale populaţiei[2]

Legea are drept obiect aprobarea Decretului nr. 651/1968 privind modificarea unor prevederi referitoare la impozitul pe terenurile

---

[1] B. Of. nr. 103 din 26 iulie 1968.

[2] B. Of. nr. 150 din 16 noiembrie 1968.

Scanned with OKEN Scanner

unităților agricole cooperatiste și la impozitul pe veniturile agricole ale populației.

În expunerea de motive se stabilește „Impozitul fix pe hectar, datorat de cooperativele agricole de producție, precum și impozitul agricol datorat de cooperatorii agricoli și de producătorii individuali, au fost reglementate în anul 1957, corespunzător condițiilor perioadei respective.

În decursul anilor aceste condiții s-au schimbat, veniturile reale ale cooperativelor agricole de producție precum și cele ale gospodăriilor țărănești sporind, ca urmare a creșterii producției agricole – vegetale și animale, a îmbunătățirii unor prețuri de contractare și de achiziție etc.; această creștere de venituri nu a dus însă și la o sporire corespunzătoare a impozitului. În această situație a devenit oportună reexaminarea contribuției țărănimii la constituirea fondurilor centralizate ale statului, adoptându-se în acest scop Decretul nr. 651/1968.

Pentru a asigura o mai justă repartizare a sarcinii fiscale suplimentare și ținând seama că încadrarea cooperativelor agricole de producție în grupele de localități nu mai corespundea situației reale a productivității fiecărei unități, a fost necesară totodată reîncadrarea cooperativelor agricole în zone de fertilitate. Aceasta reîncadrare se face pe cinci zone de fertilitate, prin hotărâre a Consiliului de Miniștri.

În ceea ce privește gospodăriile țărănești, s-a adoptat o majorare generală a actualului impozit agricol cu 10%. Pentru gospodăriile din orașe, municipii, comune limitrofe municipiilor, majorarea impozitului este de 20%, întrucât aceste gospodării realizează venituri mai mari prin vânzarea produselor agricole pe piața țărănească. Majorarea unitară de 10%, respectiv 20%, deși apare proporțională, duce la o creștere diferențiată a impozitului pe gospodărie, întrucât se va aplica la un impozit stabilit pe baze progresive, accentuând deci progresivitatea".

§12. Legea nr. 9/1972, legea finanțelor[1]

Legea are în vedere „dezvoltarea multilaterală și în ritm susținut a întregii economii naționale, pe baza programului stabilit de

[1] B. Of. nr. 136 din 26 noiembrie 1972.

Scanned with OKEN Scanner

Partidul Comunist Român, fapt ce necesită perfecționarea continuă a formelor și metodelor de organizare, conducere și planificare economică a întregului mecanism de conducere a societății. În acest cadru se impun și îmbunătățirea sistemului de relații financiare, accentuarea influenței pârghiilor economico-financiare asupra proceselor economice, pentru obținerea unei eficiențe ridicate în toate domeniile de activitate.

Finanțele, pârghiile economico-financiare, organele financiar-bancare, trebuie să acționeze sistematic în direcția determinării unităților socialiste, îndeosebi a celor din sfera producției materiale, pentru folosirea integrală și cu randament sporit a potențialului economic de care dispun, pentru îndeplinirea și depășirea sarcinilor de plan privind volumul, structura și calitatea produselor, reducerea cheltuielilor de producție, obținerea de rezultate superioare care să asigure creșterea în ritm rapid a venitului național, bază certă pentru dezvoltarea economiei naționale, pentru ridicarea continuă a nivelului de trai material și cultural al poporului".

§13. Legea nr. 25/1981 privind impozitele și taxele locale[1]

Această lege reglementează impozitele și taxele locale, „ca mijloc de participare a cetățenilor, a unităților socialiste și a altor persoane la autogestiunea localităților, la formarea fondurilor bănești necesare finanțării obiectivelor și acțiunilor prevăzute în planul național unic de dezvoltare economico-socială".

Impozitele și taxele locale care se plătesc de unitățile socialiste de stat și cooperatiste, precum și de persoanele fizice și juridice altele decât unitățile socialiste sunt: a) impozitul pe clădiri; b) impozitul pe terenuri din municipii și orașe; c) taxe asupra mijloacelor de transport; d) taxe pentru folosirea locurilor publice de desfacere; e) taxe pentru eliberarea autorităților în domeniul construcțiilor; f) taxe pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afișaj și reclamă; g) taxa pentru ședera în stațiunile balneoclimaterice; h) taxa pentru vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură și arheologie; i) taxa pentru deținerea de câini.

---

[1] B. Of. nr. 115 din 29 decembrie 1981.

Scanned with OKEN Scanner

§14. O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanţelor bugetare

În 1996 începe perioada postrevoluționară a colectării creanţelor fiscale, în sensul că intră în vigoare O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanţelor bugetare[1].

În acord cu această lege, creanţele constând în impozite, taxe, contribuţii, amenzi şi alte sume ce reprezintă resurse financiare publice, potrivit legii, sunt creanţe bugetare care se execută potrivit dispoziţiilor acestei ordonanţe. Titlul de creanţă este actul prin care, potrivit legii, se constată şi se individualizează obligaţia de plată privind creanţele bugetare prevăzute mai sus, întocmit de organele de specialitate sau de persoanele împuternicite potrivit legii, astfel: a) pentru obligaţiile bugetare provenite din impozite şi taxe, care se determină de către organele de specialitate pe baza declaraţiilor de impunere, titlul de creanţă îl constituie procesul-verbal de impunere sau, după caz, actul declarativ al contribuabilului; b) în cazul obligaţiilor bugetare care se stabilesc, potrivit legii, de către plătitor, titlul de creanţă îl reprezintă documentul de evidenţă întocmit de acesta. Pe baza acestor evidenţe, plătitorul întocmeşte deconturile sau declaraţiile fiscale, după caz, care se depun la organul de specialitate, potrivit legii; c) pentru diferenţele constatate între obligaţiile de plată determinate de plătitor şi cele legal datorate, inclusiv majorările de întârziere pentru neplata la termen a impozitelor, a taxelor şi a altor venituri, stabilite cu ocazia verificărilor ulterioare efectuate de organele abilitate de lege în acest scop, titlul de creanţă este documentul care cuprinde rezultatele verificării sau constatării; d) pentru obligaţiile de plată în vamă, titlul de creanţă îl constituie declaraţia vamală; e) pentru obligaţiile bugetare care se percep prin plată directă, reprezentând taxe pentru prestarea unor servicii sau taxe de timbru, titlul de creanţă îl reprezintă documentul de plată sau actul pe care s-au anulat, conform legii, timbrele mobile fiscale;

---

[1] Modificată în decursul timpului de: O.G. nr. 53/1997, O.G. nr. 7/1997, O.U.G. nr. 15/1998, O.U.G. nr. 22/1999, O.U.G. nr. 41/1999, O.U.G. nr. 113/1999, O.U.G. nr. 222/2000, O.U.G. nr. 138/2000, O.U.G. nr. 43/2001, O.G. nr. 26/2001. Ordonanţa a fost abrogată prin O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creanţelor bugetare.

Scanned with OKEN Scanner

f) pentru obligaţiile de plată datorate, potrivit legii, din alte prestări de servicii decât cele prevăzute la lit. e) rezultate din contracte, titlul de creanţă îl constituie actul încheiat între părţi; g) pentru obligaţiile privind plata amenzilor, titlul de creanţă este procesul-verbal de constatare a contravenţiei şi de aplicare a amenzii, întocmit de organul prevăzut de lege; h) în cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare şi al altor creanţe bugetare stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanţa judecătorească, titlul de creanţă este, după caz, ordonanţa procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanţei judecătoreşti, ori un extras, certificat, întocmit în baza acestor acte; i) pentru obligaţii bugetare provenind din majorări, titlul de creanţă îl constituie actul prin care se constată şi se individualizează suma de plată; j) în cazul în care asupra unei obligaţii de plată privind creanţele bugetare, dintre cele prevăzute la art. 1, s-a pronunţat o instanţă judecătorească, suma datorată este cea stabilită prin hotărâre judecătorească definitivă şi irevocabilă, iar în cazul unei contestaţii sau cereri de revizuire adresate organului competent potrivit legii, suma datorată este cea prevăzută în decizia emisă de acesta; k) alte documente emise de organele competente, prin care se constata şi se individualizează creanţe bugetare.

§15. O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creanţelor bugetare

Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996 a fost abrogată de O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creanţelor bugetare, care la rândul ei a fost abrogată de Legea nr. 147/2004[1].

Potrivit acestei legi, activitatea de colectare constă în exercitarea funcţiei administrative care conduce la stingerea creanţelor bugetare şi a creanţelor debitorului, reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la buget, şi este reglementată de prezenta ordonanţa şi de actele normative emise în aplicarea acesteia.

Stingerea creanţelor bugetare se realizează prin plată voluntară efectuată de către debitor, prin executare silită ori prin alte modalităţi întreprinse de către creditorul bugetar, potrivit prevederilor acestei

[1] M.Of. nr. 435 din 14 mai 2004.

Scanned with OKEN Scanner

ordonanțe. Constituie obiect al colectării creanțele bugetare provenind din impozite, taxe, contribuții, amenzi și alte venituri bugetare, precum și accesoriile acestora, respectiv dobânzi, penalități și penalități de întârziere.

Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele bugetare prevăzute de lege, întocmit de organele de specialitate sau de persoanele împuternicite potrivit legii, după cum urmează: a) actul/documentul de impunere pentru obligațiile bugetare provenite din impozite, taxe și contribuții, care se emite de către organele de specialitate pe baza declarațiilor depuse de contribuabili, sau alte documente privind materia impozabilă; b) declarația sau documentul întocmit de plătitor prin care declară impozitul, taxa, contribuția ori alte venituri bugetare, în cazul obligațiilor bugetare care se stabilesc de către acesta, potrivit legii; c) documentul care cuprinde rezultatele controlului ulterior efectuat de organele abilitate de lege în acest scop pentru diferențele constatate între obligațiile de plată determinate de plătitor și cele legal datorate, inclusiv dobânzile și penalitățile de întârziere, precum și alte penalități stabilite conform legii cu privire la impozite, taxe, contribuții și alte venituri bugetare; d) declarația vamală pentru obligațiile de plată în vamă; e) documentul de plată sau actul pe care s-au anulat, conform legii, timbrele mobile fiscale pentru obligațiile bugetare, reprezentând taxe pentru prestarea unor servicii sau taxe de timbru; f) procesul-verbal de constatare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale; g) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat, întocmit în baza acestor acte în cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare și al altor creanțe bugetare stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească; h) procesul-verbal sau documentul prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru obligații bugetare reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități, stabilite de organele competente pe baza evidențelor proprii; i) decizia emisă de organul competent în cazul soluționării unei căi administrative de atac sau hotărârea judecătorească definitivă și irevocabilă prin care se stabilește obligația la plata creanțelor bugetare; j) alte documente emise de organele competente, prin care se constată și se individualizează creanțe bugetare.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul II
Dispoziții procedurale cu privire la organele fiscale

Secțiunca 1. Competența organelor fiscale[1]

Organele fiscale au *competență generală*[2] privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de

---

[1] *J. Barenfeld*, Taxation of Cross-Border Partnership, Doctoral Series, Academics Council.

[2] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 1003/2003. Prin acțiune, reclamanta a contestat și procesul-verbal întocmit la 22 ianuarie 2001 de Garda Financiară, secția Brăila, prin care s-a stabilit obligația S.N.P. P. SA, sucursala P. Brăila, de a plăti suma de 1.991.523.605 lei majorări de întârziere, la plata taxei pe activitatea de exploatare a resurselor minerale, stabilită la cotă de 3% din valoarea producției realizate, aferentă anului 1999, conform art. 29 din Legea nr. 134/1995. Or, acest act administrativ, care a fost atacat de reclamantă și anulat implicit în instanță, trebuia analizat și discutat în contradictoriu și cu autoritatea emitentă, nu numai cu Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila și cu Ministerul Finanțelor Publice. Instanța de fond a soluționat acțiunea reclamantei, numai în contradictoriu cu Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila și cu Ministerul Finanțelor Publice, omițând să asigure participarea în calitate de pârâtă a Gărzii Financiare, secția Brăila, deși aceasta a întocmit procesul-verbal contestat și deci, are legitimare procesuală pasivă. Este real că principiul disponibilității presupune dreptul părții interesate de a introduce sau nu acțiune civilă și evident, de a chema în judecată sau nu persoana vinovată de încălcarea dreptului subiectiv, dar acest principiu nu poate funcționa pe de-a-ntregul, într-un proces diriguit de norme de drept public, ca cele de față, în care obiectul acțiunii îl constituie anularea unui act juridic administrativ, emis de o anumită autoritate publică, în cadrul unei competențe proprii, ce ar putea fi anulat fără participarea acestei autorități la proces. În consecință, sentința atacată este nelegală, urmând ca recursul să fie admis, casată sentința și trimisă cauza spre rejudecare, aceleiași instanțe. Cu ocazia soluționării cauzei, în contradictoriu cu toate

Scanned with OKEN Scanner

aplicare a prevederilor legale în materie fiscală. În cazul impozitului pe venit, prin hotărâre a Guvernului se poate stabili altă competență specială de administrare. De asemenea, impozitele, taxele și alte sume care se datorează, potrivit legii, în vamă sunt administrate de către organele vamale.

Ministerul Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, și unitățile sale teritoriale au competență generală în ceea ce privește administrarea, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare cu privire la creanțele fiscale ce se cuvin bugetului general consolidat, care, potrivit legii, sunt date în competența lor de administrare. În scopul administrării unitare a acestor creanțe, președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală emite instrucțiuni în condițiile legii. Unitățile administrativ-teritoriale au competență generală în ceea ce privește administrarea creanțelor fiscale care, potrivit legii, sunt date în competența lor de administrare.

În ceea ce privește *competența teritorială* a organelor fiscale, legea dispune că pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine acelui organ fiscal, județean, local sau al municipiului București stabilit prin ordin al ministrului finanțelor publice, la propunerea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.

În cazul contribuabililor nerezidenți care desfășoară activități pe teritoriul României printr-un sediu permanent, competența revine organului fiscal pe al cărui teritoriu se realizează, în întregime sau cu preponderență, cifra de afaceri. Pentru administrarea de către organele fiscale din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală a creanțelor fiscale datorate de marii contribuabili[1], inclusiv

---

părțile ce au legitimare procesuală în cauză, instanța urmează a analiza și pune în discuția părților, criticile formulate prin recurs, inclusiv obiecțiunile formulate de Garda Financiară, secția Brăila, la raportul de expertiză judiciară financiar-contabilă întocmit.

[1] Decizia nr. 460/2003 (M. Of. nr. 70 din 28 ianuarie 2004). Obiectul excepției de neconstituționalitate îl constituie prevederile pct. 5 al lit. B

din anexa nr. 5 „Terenurile pentru care nu se datorează impozitul și taxa pe teren" la O.G. nr. 36/2002 privind impozitele și taxele locale, republicată, prevederi introduse prin art. VI pct. 3 din O.G. nr. 36/2003 privind corelarea unor dispoziții din legislația financiar-fiscală, aprobată cu modificări prin art. I pct. 12 din Legea nr. 232/2003, prevederi al căror conținut este următorul: „terenurile aferente complexelor hidrotehnice sau de navigație, porturilor, canalelor navigabile, inclusiv ecluzele și stațiile de pompare aferente acestora, precum și terenurile aferente lucrărilor de îmbunătățiri funciare". Examinând excepția de neconstituționalitate ridicată, Curtea Constituțională reține următoarele: Dispozițiile de lege criticate exceptează de la plata impozitului și a taxei de teren terenurile aferente complexelor hidrotehnice de navigație, porturilor, canalelor navigabile, inclusiv ecluzele și spațiile de pompare aferente acestora, precum și terenurilor aferente lucrărilor de îmbunătățiri funciare. Autorul excepției consideră că prin această reglementare sunt încălcate dispozițiile constituționale privitoare la ocrotirea și garantarea proprietății private, restrângerea exercițiului unor drepturi, contribuțiile financiare și principiul autonomiei locale, fără a argumenta însă în ce constă această încălcare. Analizând dispozițiile pct. 5 al lit. B din anexa nr. 5 la O.G. nr. 36/2002 privind impozitele și taxele locale, republicată, cu modificările ulterioare, sub aspectul susținerii privind încălcarea principiului autonomiei locale, consacrat de art. 120 din Constituție, republicată, Curtea constată că această critică nu poate fi primită. Principiul autonomiei locale nu se poate manifesta decât în limitele stabilite de lege, iar prin ordonanța criticată, chiar în sensul aplicării acestui principiu, precum și în sensul dispozițiilor constituționale ale art. 139 alin. (2), privind stabilirea prin lege a impozitelor și taxelor locale, se reglementează categoriile de impozite locale și limitele în care autoritățile administrației publice locale pot să prevadă în concret nivelul lor. În temeiul aceloraşi texte din Constituție, tot prin lege, legiuitorul poate stabili, precum în cauză, categoriile de bunuri ce nu sunt supuse impozitelor sau taxelor locale, fără ca astfel să încalce prevederile constituționale menționate. În legătură cu invocarea încălcării art. 139 alin. (1) din Constituție, republicată, care dispune cu privire la impozitele, taxele și alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale, Curtea constată că acest text nu este incident în cauză și, în consecință, critica urmează a fi respinsă. Nu au incidență în cauză nici prevederile constituționale ale art. 44 alin. (2) referitoare la garantarea și ocrotirea proprietății private, în mod egal de lege, indiferent de titular, întrucât bunurile cu privire la care dispune textul legal criticat constituie, conform Legii nr. 213/1998 privind proprietatea

Scanned with OKEN Scanner

de sediile secundare ale acestora, competența poate fi stabilită în sarcina altor organe fiscale decât cele prevăzute mai sus, prin ordin al ministrului finanțelor publice, la propunerea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. În cazul în care contribuabilul are, potrivit legii, obligații de plată la sedii secundare, competența teritorială pentru administrarea acestora revine organului fiscal în a cărui rază teritorială acestea se află situate. În situația în care prin lege se stabilesc în sarcina contribuabililor obligații de plată la sedii secundare, inclusiv pentru obligațiile conexe acestora, cum ar fi obligații de declarare, obligații de depunere de documente, cereri, fișe fiscale, precum și orice alte obligații prevăzute de lege, competența teritorială pentru administrarea acestor obligații aparține organului fiscal în a cărui rază teritorială se află sediul secundar. Pentru impozitul pe venitul din salarii, datorat de sediul secundar, înregistrat ca plătitor al obligației fiscale la alt organ fiscal teritorial decât al contribuabilului persoană juridică, plătitor este sediul secundar. Plata se face în acest caz la unitatea teritorială a Trezoreriei Statului în a cărei rază se află sediul secundar, documentele de plată cuprinzând obligatoriu și următoarele informații: a) codul de identificare fiscală și denumirea persoanei juridice; b) codul de identificare fiscală al sediului secundar.

Compartimentele de specialitate[1] ale autorităților administrației publice locale sunt competente pentru administrarea impozitelor,

---

publică și regimul juridic al acesteia, bunuri aparținând domeniului public. Așa fiind, nu poate fi primită nici invocarea încălcării art. 53 din Constituție, republicată, privind „Restrângerea exercițiului unor drepturi sau al unor libertăți". În sfârșit, în legătură cu invocarea contrarietății dintre dispozițiile ce fac obiectul controlului de constituționalitate și art. 56 alin. (2) din Constituție, republicată, potrivit căruia „Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale", Curtea constată că nici această critică nu este întemeiată. Stabilirea prin lege a impozitelor și taxelor locale nu numai că nu conduce la o așezare injustă a sarcinilor fiscale, ci, dimpotrivă, asigură limite uniforme pentru stabilirea acestor categorii de impozite și taxe, de natură să preîntâmpine posibile exagerări sau chiar abuzuri.

[1] Decizia nr. 38/2001 (M. Of. nr. 250 din 16 mai 2001). Curtea, examinând încheierea de sesizare, punctele de vedere ale președintelui

Camerei Deputaților și Guvernului, raportul întocmit în cauza de judecătorul-raportor, concluziile procurorului, dispozițiile legale criticate, raportate la prevederile Constituției, precum și dispozițiile Legii nr. 47/1992, reține următoarele: Prin art. 26 alin. 1. lit. c) din O.G. nr. 70/1997 se sancționează contravențional „refuzul contribuabilului de a permite accesul organului de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale în sediul său de afaceri sau în orice alte locuri în care există bunuri impozabile sau în care acesta desfășoară activități producătoare de venituri, în vederea exercitării controlului fiscal". Textul de lege are în vedere combaterea evaziunii fiscale săvârșite prin împiedicarea exercitării controlului, în condițiile legii, iar în aplicarea sa trebuie să se țină seama de întreaga economie a reglementării, precum și de finalitatea urmărită de legiuitor. Astfel, art. 1 din O.G. nr. 70/1997 stabilește scopul controlului fiscal (verificarea realității declarațiilor, a corectitudinii și a exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale). De asemenea, art. 3 se referă la sfera obligațiilor fiscale. Potrivit art. 5, angajații organelor de control fiscal îndeplinesc o funcție ce implică exercițiul autorității de stat. Totodată, art. 6 lit. d) stabilește drepturile și obligațiile organelor de control fiscal, printre care figurează și dreptul de a face constatări faptice cu privire la natura activităților producătoare de venituri impozabile sau pentru identificarea obiectelor ori a sumelor impozabile. În sfârșit, conform art. 6 lit. g), organele de control fiscal au dreptul de a intra, în prezența contribuabilului sau a reprezentantului legal al acestuia ori în prezența unei alte persoane desemnate de contribuabil, în orice incintă a sediului în care își desfășoară activitatea contribuabilul sau în locuri în care există bunuri impozabile ori în care se desfășoară activitățile producătoare de venituri, accesul fiind permis în cursul programului normal de lucru al contribuabilului, iar în afara acestuia, numai cu autorizarea scrisă a conducerii organului de control fiscal sau, după caz, a conducerii serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale și cu acordul contribuabilului. Curtea constată că, în vederea aprecierii constituționalității dispozițiilor legale criticate, trebuie să se țină seama de faptul că persoanele care desfășoară activități supuse controlului fiscal își cunosc obligațiile ce le revin. Astfel, aceste dispoziții stabilesc, printre altele, că acest control se efectuează în prezența contribuabilului sau a reprezentantului legal al acestuia ori în prezența unei alte persoane desemnate de contribuabil, iar dacă se efectuează în afara programului normal de lucru, este necesar „acordul contribuabilului" [art. 26 lit. g)]; contribuabilul este informat în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea

Scanned with OKEN Scanner

unui aviz de verificare [art. 11[1] alin. (1) lit. a)]; contribuabilul confirmă că a luat cunoștință de drepturile și obligațiile sale, prin semnarea avizului de verificare [art. 11[1] alin. (4)]; contribuabilii sunt obligați să coopereze la desfășurarea în condiții optime a controlului fiscal (art. 16). De asemenea, Curtea constată că dispozițiile legale criticate nu vizează spații cu destinația exclusiv de domiciliu, ci stabilesc în mod clar că acest control fiscal se efectuează la „sediul de afaceri sau în orice alte locuri în care există bunuri impozabile sau în care se desfășoară activități producătoare de venituri". Așa fiind, controlul fiscal privește spații clar determinate prin destinația lor. Rezultă că art. 26 alin. 1 lit. c) din O.G. nr. 70/1997 nu contravine dispozițiilor constituționale ale art. 27 alin. (1) referitoare la inviolabilitatea domiciliului. Desigur, dacă organul fiscal încalcă prevederile legii, contribuabilul este în drept să procedeze, după caz, potrivit art. 47 sau art. 48 din Constituție, mai ales că legea obligă organul fiscal să acționeze „(...) cu profesionalism, dovedind corectitudine și obiectivitate în relațiile cu contribuabilii controlați (...)" [art. 10 alin. (2)]. De aceea nemulțumirile autorului excepției de neconstituționalitate privesc aplicarea dispozițiilor legale în cadrul controlului fiscal, iar nu constituționalitatea acestora, motiv pentru care excepția urmează să fie respinsă.

Opinie concurentă. „Sunt de acord cu soluția de respingere a excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 26 alin. (1) lit. c) din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, modificată. Pe de altă parte însă, apreciez că soluția adoptată prin vot unanim trebuia să fie întemeiată, parțial, pe alte considerente și, de aceea, formulez prezenta opinie concurentă. I.1. Conceptul de „opinie concurentă" este distinct de conceptul de „opinie separată". Atât opinia separată, cât și opinia concurentă sunt formulate de unul sau mai mulți membri ai completului care soluționează cauza supusă Curții Constituționale, dar niciodată de mai mult decât patru dintre cei nouă judecători ai Curții – circumstanțiere ce rezultă din cuprinsul art. 8 alin. (1) teza a doua din Legea nr. 47/1992 privind organizarea și funcționarea Curții Constituționale, republicată, text conform căruia „(...) actele Curții se adoptă cu votul majorității judecătorilor, dacă prin prezenta lege nu se prevede altfel". Prin opinia separată, autorul sau autorii acesteia își exprimă dezacordul cu privire la soluția luată ca urmare a votului majorității completului de judecată, soluție ce este înfățișată prin dispozitivul actului pronunțat de Curtea Constituțională [act care, după caz, în raport cu diferențierile realizate prin art. 13 alin. (1) din Legea nr. 47/1992, republicată, poate fi o decizie, o hotărâre sau un aviz consultativ]. Acest

Scanned with OKEN Scanner

dezacord poate să se refere la integralitatea dispozitivului sau numai la o parte a dispozitivului; așadar, prin opinia separată, autorii acesteia se pot pronunța pentru o soluție integral opusă aceleia luate de către majoritate (de exemplu, se pronunță pentru constatarea neconstituționalității în loc de constatarea constituționalității sau, după caz, invers) ori se pot pronunța pentru constatarea inadmisibilității sesizării în locul soluției de constatare „în fond" a neconstituționalității (sau, după caz, invers) ori se pot pronunța pentru o soluție intermediară (de exemplu, pentru constatarea neconstituționalității în măsura în care textul de lege supus controlului are un înțeles ce este considerat de către Curte ca fiind contrar Constituției, în locul soluției de constatare „fără rezervă" a neconstituționalității; sau, după caz, invers). Așa fiind, și considerentele exprimate de către autorul sau autorii opiniei separate sunt, în mod necesar, diferite față de cele pe care s-a întemeiat majoritatea membrilor completului de judecată. Prin opinia concurentă, autorul sau autorii acesteia sunt de acord – în mod integral – cu soluția înfățișată în dispozitivul actului pronunțat de către Curte, dar apreciază că acea soluție trebuia să fie întemeiată pe alte considerente decât cele reținute prin voința majorității (sau, după caz, și pe alte considerente ori numai pe anumite considerente). I.2. În sistemul de drept român, în materie de jurisdicție constituțională, legitimitatea opiniei concurente este la fel de incontestabilă ca și aceea a opiniei separate. Ambele categorii de opinii constituie expresia independenței fiecăruia dintre membrii Curții Constituționale (conform art. 143 din Constituție, „Judecătorii Curții Constituționale sunt independenți în exercitarea mandatului lor și inamovibili pe durata acestuia"), independența a cărei existență asigură independența Curții Constituționale (ca autoritate publică) în raport cu celelalte autorități și instituții publice și, prin aceasta, realizarea scopului fundamental al acestei Curți, acela de „garantare a supremației Constituției" [art. 1 alin. (3) din Legea nr. 47/1992, republicată]. De altfel, dispozițiile art. 143 din Constituție sunt reproduse integral în cuprinsul alin. (1) al art. 4 din această lege, adăugându-se, prin alin. (2), că „Judecătorii Curții Constituționale nu pot fi trași la răspundere pentru opiniile și voturile exprimate la adoptarea soluțiilor". Având ca fundament principiul constituțional și legal al independenței judecătorilor Curții Constituționale, opinia separată și aceea concurentă au o legitimitate constituțională și, de aceea, acestea nu pot fi cenzurate de către majoritatea membrilor Curții nici cât privește oportunitatea exprimării lor și nici cât privește conținutul sau modul de redactare. Atât opinia separată, cât și opinia concurentă au și o legitimitate regulamentară, întemeiată pe dispozițiile art. 30 alin. final din

Scanned with OKEN Scanner

Regulamentul de organizare și funcționare a Curții Constituționale (adoptat prin Hotărârea nr. 12/1997 a Plenului Curții Constituționale, publicată în M. Of. nr. 308 din 12 noiembrie 1997), dispoziții regulamentare conform cărora „Judecătorul poate formula opinie separată, având obligația să o motiveze până la data semnării deciziei". Deși textul se referă *in terminis* numai la opinia separată, este evident că, în acest context, termenul „opinie separată" este utilizat *lato sensu*, iar nu *stricto sensu*, incluzând – așadar – orice categorie de dezacord față de opinia majorității; interpretarea contrară, conform căreia numai opinia separată ar fi permisă, ar conduce la concluzia absurdă că acela căruia îi este permis mai mult (dreptul la opinie separată) îi este interzis ceea ce este mai puțin (dreptul la opinie concurentă) – nesocotindu-se astfel principiul juridic *qui potest plus potest minus*. Ambele categorii de opinii beneficiază de o legitimitate de natură jurisdicțională, iar nu numai de natură exclusiv științifică (ceea ce ar impune interdicția publicării nu numai a opiniei concurente, ci și a opiniei separate în Monitorul Oficial al României, care este o publicație oficială, iar nu științifică). Deși este incontestabil că numai în legătură cu dispozitivul actului pronunțat de Curtea Constituțională se poate pune problema aplicabilității principiului „autorității lucrului judecat", iar nu și în legătură cu considerentele pe care se întemeiază acel dispozitiv, totuși, la fel de incontestabil este și că, în materie de jurisdicție constituțională, considerentele au o importanță jurisdicțională specială. Această concluzie își are originea în mai multe motive. Sub acest aspect, de exemplu, trebuie avut în vedere că aceste considerente se întrepătrund cu conținutul dispozitivului, formând un ansamblu coerent care este similar aceluia compus din lege și expunerea sa de motive. La fel cum, în materie de interpretare a legii, referirile la conținutul expunerii de motive reprezintă un procedeu general acceptat (în cadrul metodei interpretării istorice sau teleologice), și în materie de jurisdicție constituțională înțelesul și finalitatea dispozitivului pot fi diferite în raport cu considerentele pe care se întemeiază. De exemplu, un dispozitiv prin care se constată constituționalitatea unei dispoziții legale trebuie întotdeauna să fie coroborat cu considerentele, în cuprinsul cărora sunt indicate prevederile constituționale ce au fost examinate în cadrul acelei cauze; așa fiind, aceeași dispoziție legală poate fi constatată ulterior, într-o altă cauză, ca fiind neconstituțională, și aceasta întrucât, de această dată, examinarea s-a realizat în raport cu alte prevederi constituționale. În sfârșit, legitimitatea atât a opiniei separate, cât și a opiniei concurente rezultă și din utilizarea acestora în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, în cadrul aplicării de către această autoritate jurisdicțională a prevederilor Convenției

Scanned with OKEN Scanner

pentru apărarea drepturilor omului şi a libertăţilor fundamentale, act internaţional opozabil Curţii Constituţionale, conform art. 11 şi art. 20 din Constituţie. II.1. În speţă, apreciez că este necesar ca soluţia de respingere a excepţiei de neconstituţionalitate [cu consecinţa constatării constituţionalităţii dispoziţiilor art. 26 alin. (1) lit. c) din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, modificată] trebuie să fie întemeiată, parţial, pe alte argumente, întrucât considerentele deciziei la care se referă prezenta opinie concurenţa pot permite ca, în practica aplicării acestor dispoziţii legale, să se recurgă la interpretări contrare dispoziţiilor art. 27 alin. (1), alin. (3) şi alin. (4) din Constituţie, potrivit cărora: „(1) Domiciliul şi reşedinţa sunt inviolabile. Nimeni nu poate pătrunde sau rămâne în domiciliul ori în reşedinţa unei persoane fără învoirea acesteia. (...) (3) Percheziţiile pot fi ordonate exclusiv de magistrat şi pot fi efectuate numai în formele prevăzute de lege. (4) Percheziţiile în timpul nopţii sunt interzise, afară de cazul delictului flagrant". II. 2. Prin art. 26 alin. (1) lit. c) din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal (M. Of. nr. 227 din 30 august 1997) se sancţionează contravenţional „refuzul contribuabilului de a permite accesul organului de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităţilor administraţiei publice locale în sediul său de afaceri sau în orice alte locuri în care există bunuri impozabile sau în care acesta desfăşoară activităţi producătoare de venituri, în vederea exercitării controlului fiscal". Textul de lege are în vedere mai multe ipoteze în care, potrivit legii, organelor fiscale li se recunoaşte un drept de acces în anumite spaţii ale contribuabilului. Astfel, conform art. 6 lit. g) din O.G. nr. 70/1997 [în redactarea dată textului prin art. III pct. 3 din O.U.G. nr. 113/1999 (M. Of. nr. 315 din 30 iunie 1999)], în exercitarea atribuţiilor ce le revin, organele de control fiscal sau, după caz, serviciile de specialitate ale autorităţilor administraţiei publice locale au dreptul „să intre, în prezenţa contribuabilului sau a reprezentantului legal al acestuia ori în prezenţa unei alte persoane desemnate de contribuabil, în orice incintă a sediului în care îşi desfăşoară activitatea contribuabilul sau în locuri în care există bunuri impozabile ori în care se desfăşoară activităţi producătoare de venituri. Accesul este permis în cursul programului normal de lucru al contribuabilului, iar în afara acestuia, numai cu autorizarea scrisă a conducerii organului de control fiscal sau, după caz, a conducerii serviciilor de specialitate ale autorităţilor administraţiei publice locale şi cu acordul contribuabilului". II.3. Apreciez că ar fi fost necesar ca, în cuprinsul considerentelor, Curtea Constituţională să fi observat că decizia pronunţată nu poate avea ca obiect decât controlul constituţionalităţii prevederilor art. 26 alin. (1) lit. c), precum şi a celor ale textelor din acelaşi

Scanned with OKEN Scanner

act normativ la care art. 26 alin. (1) lit. c) se raportează [așa cum este art. 6 lit. g)]. Această precizare se impunea deoarece O.G. nr. 70/1997, în redactarea acestui act normativ la momentul publicării sale inițiale (și anume, în M. Of. nr. 227 din 30 august 1997), conținea și dispozițiile lit. h) din art. 6, dispoziții care aveau următorul conținut: „În exercitarea atribuțiilor ce le revin, organele fiscale au dreptul: (...) h) să intre în încăperile care reprezintă domiciliul sau reședința unei persoane fizice, cu consimțământul scris al acesteia. În caz de refuz, organul fiscal va solicita autorizarea instanței judecătorești competente, aplicându-se dispozițiile Codului de procedură civilă privind ordonanța președințială". Textul de lege reprodus [care se află în deplină concordanță cu prevederile art. 27 alin. (1) și (3) din Constituție] a fost însă abrogat prin pct. 7 al articolului unic al Legii nr. 64/1999 pentru aprobarea O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal (M. Of. nr. 168 din 21 aprilie 1999). În aceste condiții și întrucât Curtea Constituțională a fost sesizată exclusiv în privința art. 26 alin. (1) lit. c) din O.G. nr. 70/1997, controlul de constituționalitate efectuat prin decizia pronunțată în prezenta cauză nu a putut fi extins la prevederile unui alt act normativ, mai precis la prevederile pct. 7 al articolului unic al Legii nr. 64/1999, deoarece, în baza art. 25 alin. (2) din Legea nr. 47/1992, republicată: „În caz de admitere a excepției, Curtea se va pronunța și asupra constituționalității altor prevederi din actul atacat, de care în mod necesar și evident, nu pot fi disociate prevederile menționate în sesizare"). II.4. În contextul celor arătate imediat anterior, apreciez că ar fi fost necesar ca, în considerentele deciziei de respingere a excepției de neconstituționalitate, să se fi precizat că, în aplicarea prevederilor art. 26 alin. (1) lit. c) din O.G. nr. 70/1997, precum și în aplicarea textelor din același act normativ la care prevederile art. 26 alin. (1) lit. c) se raportează – așa cum este, printre altele, textul art. 6 lit. g) -, organele de control fiscal au obligația să respecte dispozițiile constituționale ale art. 27, privind inviolabilitatea domiciliului; și aceasta chiar dacă, după abrogarea art. 6 lit. h) din O.G. nr. 70/1997, în cuprinsul textelor acestui act normativ nu mai este reluată o parte a menționatelor prevederi constituționale, câtă vreme este – totuși – evident că ele sunt direct aplicabile, ca urmare a dispozițiilor art. 51 din legea fundamentală, conform cărora: „Respectarea Constituției, a supremației sale și a legilor este obligatorie". II.5. Sub un alt aspect, apreciez că soluția pronunțată nu poate fi întemeiată în niciun caz pe acea parte a considerentelor în care se face trimitere la prevederile art. 11^1 alin. (1) lit. a), text introdus prin pct. 14 al articolului unic al Legii nr. 64/1999 și care are următorul conținut: „Înaintea desfășurării unei acțiuni de control fiscal la sediul,

Scanned with OKEN Scanner

domiciliul sau reședința contribuabilului, acesta are dreptul: a) să fie informat în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de verificare;" Într-adevăr, nerelevanța totală a acestei referiri rezultă din conținutul alin. (4) al aceluiași text de lege, alineat introdus – de asemenea – prin pct. 14 al articolului unic al Legii nr. 64/1999: „În cazul organelor de control fiscal, care, potrivit legii, pot executa controale inopinate, precum și în cazul în care acțiunea de control fiscal se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale contribuabililor, transmiterea avizului de verificare nu este obligatorie". II.6. Față de ansamblul celor arătate, consider că, în prezent, prevederile art. 26 alin. (1) lit. c) din O.G. nr. 70/1997 urmează a fi interpretate și aplicate în corelație cu celelalte prevederi din același act normativ, iar ansamblul acestor prevederi legale nu poate avea un înțeles contrar dispozițiilor art. 27 din Constituție, referitoare la inviolabilitatea domiciliului. Astfel, atunci când se pune problema aplicării prevederilor art. 26 alin. (1) lit. c) prin raportare la ipoteza reglementată de art. 6 lit. g) din O.G. nr. 70/1997, este necesar să se distingă între, pe de o parte, situația în care incinta în care se refuză intrarea organului de control fiscal este utilizată exclusiv ca „domiciliu" și, pe de altă parte, situația în care, ca urmare a voinței proprii a contribuabilului de a utiliza acea incintă și în scopul producerii de venituri impozabile ori pentru amplasarea de bunuri impozabile, acel spațiu nu mai poate fi considerat ca îndeplinind, exclusiv, funcția de „domiciliu". Împrejurarea că, în activitatea lor, unele organe fiscale nu ar face o clară distincție între sediul de afaceri și „domiciliu" (în sensul art. 27 din Constituție) sau că ar încălca unele dispoziții ale O.G. nr. 70/1997, modificată, constituie aspecte de aplicare a legii (iar nu de constituționalitate), care, în lumina art. 2 alin. (3) din Legea nr. 47/1992, republicată, nu intră în competența Curții Constituționale. III. Potrivit art. 1 alin. (3) din Constituție, România este stat de drept. De aceea, considerentele pe care se întemeiază decizia la care se referă prezenta opinie concurentă (considerente reținute de voința exprimată prin mecanisme democratice de către majoritatea membrilor completului de judecată) sunt singurele care, împreună cu dispozitivul adoptat cu unanimitate de voturi, produc efecte juridice obligatorii, *erga omnes*, conform art. 145 alin. (2) din Constituție. Considerentele prezentei opinii concurente, ca și în cazul altor opinii concurente, constituie – exclusiv – exercitarea libertății de exprimare și afirmarea independenței judecătorilor Curții Constituționale, fără a produce însă vreun efect juridic în privința soluționării litigiului aflat pe rolul instanței judecătorești sau în privința constituționalității prevederilor legale supuse examinării. Orice decizie a

Scanned with OKEN Scanner

taxelor şi a altor sume datorate bugetelor locale ale unităţilor administrativ-teritoriale.

În situaţia în care contribuabilul nu are domiciliu fiscal, competenţa teritorială revine organului fiscal în raza căruia se face constatarea actului sau faptului supus dispoziţiilor legale fiscale. Într-o astfel de situaţie, organele fiscale sunt competente şi pentru luarea de urgenţă a măsurilor legale ce se impun în cazurile de dispariţie a elementelor de identificare a bazei de impunere reale, precum şi în caz de executare silită.

Pentru administrarea de către organele fiscale din subordinea Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală a creanţelor datorate de contribuabilii nerezidenţi, care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, competenţa revine organului fiscal stabilit prin ordin al ministrului finanţelor publice, la propunerea preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală. În acest sens, prin Ordinul nr. 2157/2006 privind organizarea activităţii de administrare a contribuabililor nerezidenţi care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, s-a stabilit că începând cu 1 ianuarie 2007, competenţa pentru administrarea contribuabililor nerezidenţi care nu au pe teritoriul României un sediu permanent se stabileşte după cum urmează: a) contribuabilii nerezidenţi care au, potrivit Titlului VI, „Taxa pe valoarea adăugată", din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, obligaţia desemnării

---

Curţii Constituţionale este obligatorie *erga omnes*, în măsura în care a fost pronunţată cu votul a cel puţin 5 judecători, conform art. 8 din Legea nr. 47/1992 privind organizarea şi funcţionarea Curţii Constituţionale, republicată. Nu există grade ale obligativităţii deciziilor Curţii Constituţionale în raport cu numărul de voturi exprimate pentru soluţia pronunţată şi, cu atât mai puţin, în raport cu numărul de voturi exprimate pentru considerentele reţinute prin decizie. De aceea, autorităţile şi instituţiile statului sunt obligate să dea curs deopotrivă soluţiei şi considerentelor decise cu majoritatea voturilor la fel ca şi soluţiei şi considerentelor pronunţate cu unanimitatea voturilor judecătorilor ce formează completul de judecată. Răspunderea juridică este identică şi într-un caz şi în celălalt, în condiţiile prezentate prin considerentele Deciziei Curţii Constituţionale nr. 169/1999 (M. Of. nr. 151 din 12 aprilie 2000).

Lucian Mihai, Preşedintele Curţii Constituţionale.

Scanned with OKEN Scanner

unui reprezentant fiscal se administrează de organul fiscal competent pentru administrarea reprezentantului fiscal; b) contribuabilii nerezidenți care au, potrivit Titlului VI, „Taxa pe valoarea adăugată", din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, un sediu fix în România se administrează de organul fiscal în a cărui rază teritorială se află sediul fix; c) contribuabilii nerezidenți, stabiliți în spațiul comunitar, care au, potrivit legilor speciale, dreptul de a se înregistra direct în România se administrează de serviciul de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București; d) contribuabilii nerezidenți care au, potrivit art. 18 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, obligația desemnării unui împuternicit se administrează de organul fiscal în raza căruia se face constatarea actului sau faptului supus dispozițiilor legale fiscale.

În cazul veniturilor obținute de persoane nerezidente din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare, competența de administrare revine: a) organului fiscal în a cărui rază teritorială se află instituția prin intermediul căreia se face tranzacția, în cazul tranzacționării titlurilor de participare la societăți deschise; b) organului fiscal în a cărui rază teritorială se află societatea ale cărei titluri se tranzacționează, în cazul tranzacționării titlurilor unor societăți închise.

De asemenea, începând cu data de 1 ianuarie 2007 se înființează, în cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București, Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți, în cadrul Activității de metodologie și administrare a veniturilor statului, organ fiscal competent pentru administrarea contribuabililor prevăzuți mai sus la lit. b).

Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți are următoarele atribuții principale: a) înregistrarea fiscală a contribuabililor nerezidenți, stabiliți în spațiul comunitar, care au dreptul să solicite înregistrarea directă, potrivit reglementarilor în vigoare în domeniul contribuțiilor sociale; b) înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile nestabilite în România, dar stabilite în spațiul comunitar, care nu și-au desemnat un reprezentant fiscal; c) organizarea și gestionarea Registrului contribuabililor nerezidenți, ca parte a Registrului contribuabililor; d) organizarea și gestionarea

Scanned with OKEN Scanner

dosarului fiscal al contribuabililor nerezidenți; e) primirea, prelucrarea și gestionarea declarațiilor fiscale; f) colectarea obligațiilor fiscale de plată principale și accesorii; g) aplicarea procedurilor de executare silită; h) organizarea evidenței analitice pe plătitori; i) compensarea și restituirea/rambursarea sumelor reprezentând impozite, taxe și contribuții, conform Codului de procedură fiscală; j) efectuarea inspecției fiscale; k) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale, cu respectarea prevederilor Codului de procedură fiscală; l) emiterea și eliberarea certificatelor și a altor documente solicitate de contribuabili; m) acordarea asistenței pentru contribuabili; n) organizarea și gestionarea cazierului fiscal; o) emiterea și eliberarea certificatelor de cazier fiscal.

Referitor la competența organelor fiscale, față de faptul că legea permite acordul asupra competenței, în sensul că, cu acordul organului fiscal care, conform prevederilor Codului de procedură fiscală, deține competența teritorială, precum și al contribuabilului în cauză, un alt organ fiscal poate prelua activitatea de administrare a acestuia, noi considerăm că aceasta este o competență relativă.

Secțiunea a 2-a. Actele[1] emise de organele fiscale

§1. Aspecte generale

Actul administrativ fiscal este o specie a actului administrativ, astfel cum acesta este reglementat de legea contenciosului administrativ, Legea nr. 554/2004. De altfel, Codul de procedură fiscală vorbește despre actul administrativ fiscal, iar nu despre actul fiscal (art. 41 și art. 42).

§2. Soluția fiscală individuală anticipată

Soluția fiscală individuală anticipată este actul administrativ fiscal emis de Ministerul Finanțelor Publice în vederea soluționării

[1] *C. Romano*, Advance Tax Rulings and Principles of Law, Towards a European Tax Ruling System, Doctoral Series, Academic Council.

Scanned with OKEN Scanner

unei cereri a contribuabilului, referitoare la reglementarea unor situaţii fiscale de fapt viitoare.

Din această definiţie legală rezultă în mod expres *caracteristicile* soluţiei fiscale individuale anticipate, în sensul că: soluţia fiscală individuală anticipată este un act administrativ fiscal, cu regimul juridic stabilit de Codul de procedură fiscală şi Legea contenciosului administrativ; actul administrativ fiscal este emis de Ministerul Finanţelor Publice (organ central); actul administrativ fiscal are ca scop soluţionarea unei cereri a contribuabilului (din punctul de vedere al viitoarei operaţiuni, persoana solicitantă nu are încă calitatea de contribuabil); cererea contribuabilului priveşte o situaţie de fapt viitoare şi teoretică; cererea este formulată prealabil îndeplinirii operaţiunii fiscale.

Având în vedere că soluţia fiscală individuală anticipată este un act administrativ fiscal, în practică pot apărea cel puţin două *probleme*: 1) poate fi atacat de către contribuabil, în faţa instanţei de contencios administrativ acest act administrativ fiscal? 2) este obligatorie îndeplinirea procedurii prealabile ?

Cât priveşte prima problemă, considerăm că acest act administrativ fiscal nu poate fi atacat în faţa instanţei de contencios administrativ pentru motivele următoare: contribuabilul dobândeşte calitatea de persoană vătămată (în accepţiunea legii contenciosului administrativ) în situaţia în care un act administrativ îi vatămă drepturile şi interesele legitime; în speţă, soluţia fiscală individuală anticipată, deşi constituie un act administrativ fiscal, nu vatămă niciun drept sau interes legitim al contribuabilului deoarece situaţia de fapt supusă soluţionării este viitoare şi teoretică; situaţia de fapt fiind teoretică, actul administrativ nu dă naştere la obligaţii în sarcina contribuabilului; soluţia fiscală anticipată dă naştere la dreptul contribuabilului de a se prevala de ea, în faţa organelor fiscale (opozabilitatea soluţiei fiscale individuale anticipate faţă de organele fiscale); soluţia fiscală individuală anticipată este opozabilă şi obligatorie pentru organele fiscale, numai în măsura în care situaţia de fapt teoretică (prezentată organului fiscal) este identică cu situaţia de fapt realizată (înfăptuită). *Per a contrario,* în situaţia în care aceste situaţii de fapt nu sunt identice, organul fiscal nu este ţinut să respecte, atunci când controlează operaţiunea fiscală înfăptuită, termenii soluţiei fiscale individuale anticipate;

Scanned with OKEN Scanner

având în vedere că soluția fiscală individuală anticipată este emisă de Ministerul Finanțelor Publice și că este opozabilă și obligatorie față de organele fiscale, considerăm că, în situația în care se menține situația premisă (identitatea situațiilor de fapt), organele fiscale locale sunt obligate să respecte acest act administrativ fiscal; *ut singuli*, drepturile și obligațiile contribuabilului se nasc în momentul îndeplinirii operațiunii fiscale. Tot atunci se nasc și drepturile și obligațiile organelor fiscale vizavi de controlul legalității acestei operațiuni; contribuabilul poate ataca în fața instanței de contencios administrativ actul administrativ de control emis de organul fiscal prin care se arată că operațiunea îndeplinită de contribuabil nu a respectat dispozițiile legale. În cadrul acestui litigiu, contribuabilul, în măsura în care termenii și condițiile operațiunii fiscale realizate sunt identice cu termenii și condițiile operațiunii fiscale teoretice, poate invoca opozabilitatea soluției fiscale individuale anticipate față de organele fiscale.

Precizăm că atunci când vorbim de faptul că soluția fiscală individuală anticipată nu poate fi atacată în fața instanței de contencios administrativ, nu avem în vedere faptul că nu se poate introduce o astfel de acțiune (dreptul privind accesul liber la justiție), ci avem în vedere faptul că acțiunea va fi respinsă ca fiind formulată de o persoană lipsită de interes.

Referitor la cea de-a doua problemă, precizăm că în măsura în care contribuabilul dorește să introducă acțiune în justiție, având în vedere prevederile legii contenciosului administrativ, considerăm că acesta trebuie să îndeplinească procedura prealabilă obligatorie.

Având în vedere că Legea nr. 210/2005 abrogă prevederile alin. (5)-(8) ale art. 6 C.fisc., începând cu data intrării în vigoare a prezentei legi, soluția fiscală anticipată poate fi obținută de toți contribuabilii, indiferent dacă fac sau nu parte din categoria marilor contribuabili.

§3. Acordul de preț în avans

Acesta este actul administrativ fiscal emis de Ministerul Finanțelor Publice în vederea soluționării unei cereri a contribuabilului referitoare la stabilirea condițiilor și modalităților în care urmează a fi

Scanned with OKEN Scanner

determinate, pe parcursul unei perioade fixe de timp, prețurile de transfer în cazul tranzacțiilor efectuate între persoane afiliate, astfel cum sunt definite în Codul fiscal.

Definiția legală a acordului de preț în avans relevă următoarele *caracteristici*: acordul de preț în avans este un act administrativ fiscal; acest act administrativ fiscal este emis de Ministerul Finanțelor Publice (organ central); actul administrativ fiscal este emis având la bază o cerere a contribuabilului; cererea contribuabilului are în vedere stabilirea condițiilor și modalităților în care urmează a fi determinate prețurile de transfer; condițiile și modalitățile de determinare a prețurilor de transfer au în vedere o perioadă fixă de timp, care va fi determinată de contribuabil; stabilirea prețurilor de transfer se realizează doar între persoanele afiliate, astfel cum sunt acestea definite de Codul fiscal.

Actul administrativ fiscal[1] – acordul de preț în avans – este opozabil și obligatoriu pentru organele fiscale numai dacă operațiunea fiscală realizată a respectat termenii și condițiile stabilite în cererea adresată organului fiscal pentru emiterea acordului de preț în avans.

În măsura în care, deși există această identitate între cele două operațiuni (cea teoretică și cea faptică) totuși organul fiscal prin actul administrativ de control nu ține seama de ceea ce s-a stabilit prin acordul de preț în avans, atunci, în accepțiunea noastră, contribuabilul poate ataca în fața instanței de contencios administrativ actul administrativ de control (acesta îi vatămă drepturile și interesele legitime) solicitând anularea acestuia ca fiind nelegal. În cadrul acestui din urmă proces contribuabilul poate invoca excepția de opozabilitate a actului administrativ fiscal – acordul de preț în avans.

Referitor la *procedura de emitere* a actului administrativ legea dispune că, prin cerere, contribuabilul propune conținutul soluției fiscale individuale anticipate sau al acordului de preț în avans, după caz. În soluționarea cererii contribuabilului se emite soluția fiscală individuală anticipată sau acordul de preț în avans. În situația în care contribuabilul nu este de acord cu soluția fiscală individuală anticipată sau cu acordul de preț în avans emis, va transmite, în

---

[1] *R-A. Lazăr*, Legalitatea actului administrativ, Drept românesc și comparat, Ed. All Beck, București, 2004.

Scanned with OKEN Scanner

termen de 15 zile de la comunicare, o notificare la organul fiscal emitent. Soluția fiscală individuală anticipată sau acordul de preț în avans pentru care contribuabilul a transmis o notificare organului fiscal emitent nu produce niciun efect juridic.

Contribuabilul, titular al unui acord de preț în avans, are obligația de a depune anual la organul emitent al acordului un raport privind modul de realizare a termenilor și condițiilor acordului în anul de raportare. Raportul se depune până la termenul prevăzut de lege pentru depunerea situațiilor financiare anuale. Soluția fiscală individuală anticipată și acordul de preț în avans nu mai sunt valabile dacă prevederile legale de drept material fiscal în baza cărora a fost luată decizia se modifică.

Pentru emiterea unei soluții fiscale individuale anticipate, precum și pentru emiterea sau modificarea unui acord de preț în avans, emitentul încasează tarife care se stabilesc prin hotărâre a Guvernului. Contribuabilul solicitant are dreptul la restituirea tarifului achitat în cazul în care organul fiscal competent respinge emiterea/modificarea soluției fiscale individuale anticipate sau a acordului de preț în avans ori se întrerupe procedura de emitere, în condițiile aprobate prin hotărâre a Guvernului.

Termenul pentru emiterea unui acord de preț în avans este de 12 luni în cazul unui acord unilateral, respectiv de 18 luni în cazul unui acord bilateral sau multilateral, după caz. Procedura referitoare la emiterea soluției fiscale individuale anticipate și a acordului de preț în avans va fi aprobată prin hotărâre a Guvernului.

§4. Regimul juridic al actului administrativ fiscal

Spre deosebire de vechea lege a contenciosului administrativ, dreptul pozitiv cu privire la contenciosul administrativ definește în mod expres **actul administrativ**[1] ca fiind „actul unilateral cu caracter individual sau normativ, emis de o autoritate publică în vederea executării sau a organizării executării legii, dând naștere, modificând sau stingând raporturi juridice; sunt asimilate actelor

[1] Definiția actului administrativ este definiția propusă de inițiatorul proiectului de lege.

Scanned with OKEN Scanner

administrative, în sensul prezentei legi, și contractele încheiate de autoritățile publice care au ca obiect: punerea în valoare a bunurilor proprietate publică, executarea lucrărilor de interes public, prestarea serviciilor publice, achizițiile publice".

Având în vedere definiția legală de mai sus, considerăm că există acte administrative popriu-zise și acte juridice asimilate actelor administrative.

Actul administrativ propriu-zis poate fi definit (doctrinar), pe baza definiției legale de mai sus, ca fiind actul juridic unilateral cu caracter individual sau normativ, emis de o autoritate publică în vederea executării sau a organizării executării legii, dând naștere, modificând sau stingând raporturi juridice. În consecință, caracteristicile actului administrativ propriu-zis sunt următoarele: este un act juridic, adică o manifestare de voință făcută cu scopul de a produce efecte juridice (de a da naștere, a modifica sau stinge efecte juridice); este un act juridic unilateral, în sensul că manifestarea de voință este a unei singure părți (în speță a autorității publice); este un act juridic unilateral cu caracter individual sau normativ[1]; este

---

[1] Cu privire la noțiunea de „act unilateral cu caracter individual", în cadrul dezbaterilor din Camera Deputaților s-au susținut următoarele: „În ceea ce privește formularea din textul comisiei «acte administrative unilaterale individuale», (...) actele administrative sunt de regulă unilaterale, dacă nu vorbim despre contracte administrative. Așa că nu mi se pare juridică formularea. (.....) Sunt două situații, (....): alin. (4) acum vizează ipoteza actului administrativ unilateral, deci cel care produce efecte la nea Ion, la nea Vasile. Iar alineatul următor vizează ipoteza actelor administrative normative. (....) Pentru că mai încolo, când dăm definiția actului administrativ, spunem, după toată doctrina, că sunt actele care dau naștere, modifică strict drepturi și obligații, punem un punct și zicem: «se asimilează actelor administrative și contractele». Și tocmai pentru a face distincție între contractul administrativ și actul administrativ propriu-zis sau tradițional, în unele locuri, unde este vorba numai de manifestarea unilaterală de voință, am spus că este unilaterală. O a doua chestiune, aceea legată de acte administrative unilaterale și individuale. (....) înțelegeam că vrea să facă o departajare între sursele de la care provine manifestarea de voință, în sens juridic, numai dacă explicația avansată de domnia sa o acceptăm. Deci, rămâne să vedem dacă este bine să lăsăm sau să scoatem din text «individuale». (....) am înțeles că din explicația dată (....) ar fi

Scanned with OKEN Scanner

un act juridic emis de un organ de stat sau al unităților administrativ teritoriale care acționează în regim de putere publică, pentru satisfacere unui interes public (autoritate publică propriu-zisă) sau de persoane juridice de drept privat, care au obținut statut de utilitate publică ori sunt autorizate să presteze un serviciu public (autoritate publică asimilată); este un act juridic emis în vederea executării legii sau a organizării executării legii; efectele actului administrativ constau în naşterea, modificarea sau stingerea de raporturi juridice.

Caracteristicile **actului administrativ asimilat** (contractele administrative) sunt următoarele: este un act juridic, adică o manifestare de voință făcută cu intenția de a produce efecte juridice (dă naştere, modifică sau stinge raporturi juridice); este un act juridic bilateral, adică reprezintă voința concordantă (acordul de voință) a două părți; una dintre părțile actului juridic bilateral este o autoritate publică; obiectul acestor acte constă în punerea în valoare a bunurilor proprietate publică, executarea lucrărilor de interes public, prestarea serviciilor publice, achizițiile publice; regimul juridic al actului administrativ asimilat este stabilit de noua lege a contenciosului administrativ dar şi de alte legi incidente în cauză şi este un regim juridic de drept public; principiul autonomiei de voință suportă anumite limitări, în sensul că părțile trebuie să accepte unele clauze de „natură reglementară"[1] stabilite prin lege.

Potrivit dispozițiilor legale cuprinse în noua lege a contenciosului administrativ, **actul administrativ-jurisdicțional**[2] este actul juridic

---

situații, e drept, izolate, în care n-ar fi vorba de manifestări de voință unilaterale individuale, ci ele ar proveni din partea unor subiecți, cu o altă, să zic, constituție organizatorică, dacă vreți".

[1] *A. Iorgovan*, Tratat de drept administrativ, vol. I, Ed. Nemira, Bucureşti, 1996, p. 369.

[2] I.C.C.J., s. cont. adm., dec. nr. 788/2004. Având în vedere că declarația vamală de import reprezintă un act prin care autoritatea vamală competentă stabileşte încadrarea tarifară şi cuantumul drepturilor vamale aferente, constituind titlu executoriu pentru încasarea acestora, în mod greşit a considerat Ministerul Finanțelor Publice că prevederile art. 1 din O.U.G. nr. 13/2001 ar fi neaplicabile în cauză. Astfel fiind, organul abilitat cu realizarea jurisdicției speciale administrative, reglementată prin O.U.G. nr. 13/2001, era dator să o finalizeze, soluționând contestația potrivit art. 9 din

Scanned with OKEN Scanner

emis de o autoritate administrativă cu atribuții jurisdicționale în soluționarea unui conflict, după o procedură bazată pe contradictorialitate și cu asigurarea dreptului la apărare. Având în vedere această definiție legală, considerăm că actul administrativ-jurisdicțional

---

acest act normativ. Chiar dacă, prin precizările depuse ulterior introducerii acțiunii, reclamanta a cerut soluționarea acțiunii pe fond, în cazul în care se va trece peste incidentul de ordin procedural vizând inexistența unui act administrativ de jurisdicție care să fi finalizat procedura reglementată prin O.U.G. nr. 13/2001, având în vedere că, la data pronunțării hotărârii, jurisdicțiile speciale administrative erau obligatorii, iar nu facultative, instanța de fond nu putea ignora prevederile art. 4 din Legea nr. 29/1990. Potrivit dispozițiilor art. 21 alin. (4) din Constituția din 1991, revizuită și republicată, intrate în vigoare la data de 29 octombrie 2003, jurisdicțiile speciale administrative sunt facultative și gratuite, situație în care este necesară stabilirea modului de aplicare a prevederilor art. 4 din Legea nr. 29/1990 privind contenciosul administrativ. În conformitate cu prevederile art. 4 din Legea nr. 29/1990, actele administrative de jurisdicție pot fi atacate, după epuizarea căilor administrativ-jurisdicționale, la instanța de contencios competentă. Aplicabilitatea acestor prevederi a rămas obligatorie în cazul în care cel care se consideră vătămat într-un drept al său ori într-un interes legitim, uzând de prevederile art. 21 alin. (4) din Constituție, optează să nu se adreseze direct instanței de contencios administrativ, ci să parcurgă faza prealabilă a jurisdicției administrative reglementată prin legea specială. Or, în momentul de față, ca urmare a intrării în vigoare a Codului de procedură fiscală, deși O.U.G. nr. 13/2001 a fost abrogată, jurisdicția administrativă specială a fost preluată în Titlul IX, finalizarea ei fiind obligatorie pentru organul de soluționare competent, atunci când cel care se consideră vătămat înțelege să opteze pentru această procedură prealabilă. Cum, în cauza de față, recurenta-reclamantă nu a înțeles să invoce caracterul facultativ al jurisdicțiilor speciale administrative, mai mult, a cerut în mod expres în cadrul dezbaterilor ca organul fiscal competent să finalizeze procedura respectivă, rezultă că prevederile art. 4 din Legea nr. 29/1990 sunt și rămân incidente în cauză. În concluzie, pentru considerentele arătate mai sus, recursurile de față sunt întemeiate și au fost admise, sentința atacată a fost casată, iar acțiunea a fost admisă în ceea ce privește anularea deciziei nr. 1464 din 27 septembrie 2001 a Ministerului Finanțelor Publice, urmând ca dosarul să fie trimis organului administrativ competent să soluționeze contestația pe fond, în momentul de față Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș.

Scanned with OKEN Scanner

are următoarele caracteristici: este, în primul rând, la fel ca și actul administrativ, un act juridic, adică o manifestare de voință făcută cu scopul de a produce efecte juridice (încetarea, modificarea sau stingerea de raporturi juridice); este un act juridic unilateral, adică este manifestarea de voință a unei singure persoane (autoritate administrativă); este emis de o autoritate administrativă cu atribuții jurisdicționale; este emis după parcurgerea unei proceduri riguros determinată de către lege; procedura care trebuie parcursă trebuie să fie o procedură care are la bază principiul contradictorialității și care asigură respectarea dreptului la apărare al părților implicate în litigiu. La aceste două caracteristici, proprii procedurii administrativ-jurisdicționale, trebuie adăugat și faptul că autoritatea administrativă trebuie să fie un organ neutru față de părțile implicate în litigiu; organele administrative cu atribuții jurisdicționale trebuie să fie prevăzute în mod expres de către lege; actele administrativ-jurisdicționale pot fi atacate direct la instanța de contencios administrativ competentă în termen de 15 zile de la comunicare, dacă partea nu exercită căile administrativ-jurisdicționale de atac; dacă partea care a optat pentru jurisdicția administrativă specială înțelege să nu utilizeze calea administrativ-jurisdicțională de atac, va notifica aceasta organului administrativ-jurisdicțional competent iar termenul de 15 zile începe să curgă de la data notificării; dacă partea care a optat pentru jurisdicția administrativa specială înțelege să renunțe la calea administrativ-jurisdicțională în timpul soluționării acestui litigiu, va notifica intenția sa organului administrativ-jurisdicțional sesizat, care emite o decizie ce atestă renunțarea la jurisdicția administrativă specială. Termenul de 15 zile începe să curgă de la data comunicării acestei decizii.

În consecință, actele administrativ-jurisdicționale sunt rezultatul procedurii administrativ-jurisdicționale îndeplinită de către părțile implicate în litigiu și organele administrativ-jurisdicționale[1].

---

[1] Cu privire la natura procedurii de soluționare a contestațiilor formulate de către contribuabili împotriva actelor administrative fiscale, a se vedea *M. Niculeasa, I. Niculeasa,* Procedura de soluționare a contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale, în C.J. nr. 11-12/2004, p. 187 și urm.

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit art. 205 C.proc.fisc., formează obiect al contestaţiei „titlul de creanţă" şi „alte acte administrative fiscale". De asemenea, alin. (2) stabileşte că are calitate procesuală activă, numai persoana care a fost lezată în drepturile sale printr-un act administrativ sau prin lipsa acestuia. În consecinţă, din modul de reglementare al art. 205 rezultă următoarele: în procedura administrativă pot fi atacate actele administrative fiscale; titlul de creanţă este un act administrativ fiscal; au calitate procesuală activă doar persoanele cărora le-au fost vătămate drepturile, dar nu şi persoanele cărora le-au fost vătămate interesele.

Potrivit art. 21 din Constituţia României – Accesul liber la justiţie – „Orice persoană se poate adresa justiţiei pentru apărarea drepturilor, a libertăţilor şi a intereselor sale legitime. Nicio lege nu poate îngrădi exercitarea acestui drept. Părţile au dreptul la un proces echitabil şi la soluţionarea cauzelor într-un termen rezonabil. Jurisdicţiile speciale administrative sunt facultative şi gratuite". După cum lesne se poate observa, textul constituţional dă dreptul petentului să acţioneze în justiţie în ipoteza în care i-au fost nesocotite drepturile, libertăţile şi interesele legitime.

În schimb, textul cuprins în Codul de procedură fiscală permite petentului să apeleze la justiţie doar în ipoteza în care i-au fost încălcate drepturile; nu are dreptul să atace actul administrativ fiscal persoana căreia i-au fost nesocotite interesele legitime. În consecinţă, considerăm că art. 205 C.proc.fisc. este neconstituţional cât priveşte limitarea dreptului de a accede la justiţie doar în ipoteza în care actul administrativ fiscal încalcă drepturile petentului. Acest text nesocoteşte art. 21 din Constituţia României – Accesul liber la justiţie – în conformitate cu care petentul poate introduce acţiune în justiţie şi în situaţia în care i-au fost nesocotite interesele legitime. Articolul 205 C.proc.fisc. obstrucţionează accesul liber la justiţie, aflându-se în flagrantă contradicţie cu art. 21 din Constituţie.

Potrivit art. 52 din Constituţia României – Dreptul persoanei vătămate de o autoritate publică –, „Persoana vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim, de o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri, este îndreptăţită să obţină recunoaşterea dreptului pretins sau a

Scanned with OKEN Scanner

interesului legitim, anularea actului şi repararea pagubei. Condițiile şi limitele exercitării acestui drept se stabilesc prin lege organică. Statul răspunde patrimonial pentru prejudiciile cauzate prin erorile judiciare. Răspunderea statului este stabilită în condițiile legii şi nu înlătură răspunderea magistraților care şi-au exercitat funcția cu rea-credință sau gravă neglijență".

Şi acest text constituțional permite persoanei „să obțină recunoaşterea dreptului pretins sau a interesului legitim", deci oferă calitate procesuală activă şi persoanei ale cărei interese au fost vătămate. În concluzie, art. 205 C.proc.fisc. intră în coliziune şi cu prevederile art. 52 din Constituție.

Potrivit art. 41 C.proc.fisc., „actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor şi obligațiilor fiscale". Pornind de la această definiție legală, considerăm că actul administrativ fiscal trebuie să îndeplinească următoarele condiții: a) actul trebuie să fie emis de o autoritate publică (pentru a putea fi, mai întâi, act administrativ); b) actul juridic, emis de organele fiscale[1], trebuie să îndeplinească cerințele legale pentru a putea fi considerat un act administrativ; c) autoritatea publică trebuie să fie şi organ fiscal (înainte de a fi act administrativ fiscal, actul trebuie să îndeplinească condițiile pentru a fi act administrativ. Actul administrativ fiscal este o specie a actului administrativ); d) organul fiscal, emitent al actului fiscal, trebuie să respecte prevederile cuprinse în Titlul III, Capitolul I, „Competența organului fiscal". Organul fiscal, în procedura de emitere a actului administrativ fiscal, trebuie să respecte atât competența teritorială, cât şi competența materială, stabilită de lege;

---

[1] I.C.C.J., s. cont. adm. şi fisc., dec. nr. 5557/2005. Participarea autorității emitente a actului administrativ dedus judecății în litigiile având ca obiect soluționarea excepției de nelegalitate este obligatorie. Instituirea unei proceduri speciale, impuse de nevoia judecării cu celeritate a litigiului, nu poate justifica îngrădirea unor drepturi procesuale fundamentale ca dreptul la apărare, dreptul de a participa la dezbateri în condiții de contradictorialitate sau dreptul de a exercita o cale de atac, ele reprezentând elemente constitutive ale dreptului la un proces echitabil, astfel cum este acesta definit şi proteguit prin art. 6 din Convenția europeană a drepturilor omului.

Scanned with OKEN Scanner

e) actul trebuie dat în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Având în vedere prevederea[1] cuprinsă în art. 43 alin. (1) C.proc.fisc. precum și întreaga reglementare a actului administrativ fiscal, considerăm că acesta trebuie încheiat în *formă scrisă*. Această cerință constituie o condiție *ad validitatem*, iar nu *ad probationem*, iar nerespectarea acesteia atrage sancțiunea nulității absolute.

Potrivit prevederilor cuprinse în art. 43 C.proc.fisc., actul administrativ fiscal, încheiat în formă scrisă, trebuie să cuprindă următoarele elemente: denumirea organului fiscal emitent (acest element ajută la verificarea competenței organului fiscal emitent); data la care a fost emis și data la care produce efectele; datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz; obiectul actului administrativ fiscal; motivele de fapt și de drept (cauza actului administrativ fiscal); numele și semnătura persoanelor împuternicite, ale organului fiscal, potrivit legii; ștampila organului fiscal emitent; posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația[2] – precizăm că aceste trei elemente sunt „date" de către lege, iar nu de către organul fiscal emitent al actului; mențiuni privind audierea contribuabilului. Această cerință este întruchiparea dreptului de apărare al contribuabilului.

Actul administrativ fiscal trebuie *comunicat*[3] contribuabilului în mod obligatoriu, deoarece, de principiu, din momentul comunicării, acesta începe să producă efecte juridice. Articolul 44 alin. (2)

---

[1] *O. Gohin*, Contentieux administratif, 3ème édition, Litec, Paris, 2002.

[2] Legea de aprobare a Codului de procedură fiscală a înlocuit teza finală a art. 38 alin. (2) lit. h), în sensul că a înlocuit expresia „organul de soluționare competent " cu expresia „organul fiscal la care se depune contestația".

[3] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 434/2002. Instanța de contencios administrativ este competentă a verifica legalitatea actelor administrative cu caracter normativ ale Guvernului care nu sunt exceptate de la control, prin art. 2 din Legea nr. 29/1990. Data publicării unei hotărâri a Guvernului în Monitorul Oficial nu întotdeauna are semnificația unei comunicări, în sensul art. 5 din Legea nr. 29/1990, pentru a marca curgerea termenelor prevăzute de acest text.

Scanned with OKEN Scanner

C.proc.fisc. stabileşte următoarele modalităţi de comunicare a actului administrativ fiscal: prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent şi primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură, data comunicării fiind data ridicării sub semnătură a actului; comunicarea actului administrativ fiscal prin persoanele împuternicite ale organului fiscal; comunicarea actului administrativ fiscal prin poştă, la domiciliul fiscal[1] al contribuabilului, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, precum şi prin alte mijloace (fax, e-mail) dacă se asigură transmiterea textului actului şi confirmarea primirii acestuia[2]; în cazul în care se constată lipsa contribuabilului sau a oricărei persoane îndreptăţite să primească actul administrativ fiscal de la domiciliul fiscal al acestuia, comunicarea se face prin publicarea unui anunţ într-un cotidian naţional de largă circulaţie şi într-un cotidian local sau în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, în care se menţionează că actul a fost emis pe numele contribuabilului. În această ipoteză, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în a 5-a zi de la data publicării anunţului; potrivit art. 44 alin. (4) C.proc.fisc., dispoziţiile Codului de procedură civilă privind comunicarea actelor de procedură sunt aplicabile în mod corespunzător, ceea ce face ca pe lângă modalităţile de comunicare, mai sus prezentate, să subziste şi modalităţile stabilite de Codul de procedură civilă. De asemenea Codul de procedură civilă completează, în mod concret, chiar şi modalităţile de comunicare a actului administrativ fiscal, stabilite de Codul de procedură fiscală. În consecinţă, modalităţile de comunicare a actului administrativ fiscal, stabilite de Codul de procedură fiscală, nu sunt limitative ci acestea se completează cu modalităţile de comunicare stabilite de Codul de procedură civilă.

Articolul 45 C.proc.fisc. este intitulat „Opozabilitatea actului administrativ fiscal" şi stabileşte momentul de când actul administrativ fiscal începe să producă *efecte juridice*. Astfel, actul administrativ fiscal începe să producă efecte juridice de la data comunicării

---

[1] Domiciliul fiscal este definit de art. 31 C.proc.fisc.

[2] Legea de aprobare a Codului de procedură fiscală a eliminat teza finală a art. 39 alin. (2) lit. c) „Data comunicării va fi dovedită prin semnătura destinatarului".

Scanned with OKEN Scanner

contribuabilului sau la o dată ulterioară comunicării, precizată în actul administrativ comunicat contribuabilului.

Având în vedere următoarele considerente: art. 45 este intitulat „Opozabilitatea actului administrativ fiscal"; textul legal nu stabileşte sfera persoanelor faţă de care actul administrativ fiscal[1]

---

[1] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 247/1998. Prin acţiune, reclamanta SC A.G.G. SA a formulat contestaţie împotriva procesului-verbal încheiat la 10 martie 1997 de organul de control al Direcţiei Generale a Finanţelor Publice şi Controlul Financiar de Stat (D.G.F.P.C.F.S.) a municipiului Bucureşti, solicitând anularea parţială a acesteia şi suspendarea executării silite pentru sumele contestate. În motivarea acţiunii se arată că se contestă suma de 737.971.901 lei, reprezentând contravaloarea prestaţiilor de asistenţă tehnică de montaj şi service; suma de 31.109.887 LIT reprezentând impozit de 10% potrivit Decretului-lege nr. 276/1973; suma de 3.732.730 lei reprezentând impozit de 25% potrivit Decretului nr. 153/1954; majorări de întârziere de 22.729.899 LIT şi de 2.703.343 lei aferente impozitelor de 10% şi 25%. Ulterior, reclamanta a renunţat la cererea privind suma de 737.971.910 lei reprezentând asistenţă tehnică. Acţiunea a fost respinsă ca inadmisibilă prin sentinţa civilă nr. 536/1997, instanţa reţinând că reclamanta trebuia să formuleze întâi reclamaţia la D.G.F.P.C.F.S. a municipiului Bucureşti şi, dacă era nemulţumită de soluţia dată, să facă întâmpinare la Ministerul Finanţelor, după care se putea adresa instanţei judecătoreşti. Curtea de Apel Bucureşti reţine, astfel, că reclamanta nu a parcurs, anterior sesizării instanţei de contencios administrativ, procedura obligatorie prealabilă prevăzută de art. 7 din Decretul-lege nr. 276/1973. Împotriva sentinţei a declarat recurs reclamanta, care consideră că instanţa nu s-a pronunţat asupra excepţiei de necompetenţă a sa, excepţie ridicată de pârâtă. Mai consideră că în cauză nu erau aplicabile dispoziţiile Decretului-lege nr. 276/1973, ci ale convenţiei încheiate între guvernele României şi Italiei pentru evitarea dublei impuneri, care în art. 23 prevede că veniturile unui rezident al unuia dintre cele două state se impozitează numai de statul de reşedinţă, ceea ce s-a şi întâmplat în situaţia de faţă. Prin notele scrise depuse la dosar şi prin concluziile orale recurenta-reclamantă solicită ca instanţa să trimită cauza spre competenta soluţionare la Ministerul Finanţelor. Recursul este fondat. Recurenta-reclamantă a atacat procesul-verbal încheiat la 10 martie 1997 de organul de control al pârâtei/ intimate în partea referitoare la calcularea impozitului pe veniturile unor persoane nerezidente şi majorările de întârziere efectuate, situaţie în care

Scanned with OKEN Scanner

începe să producă efecte juridice din momentul comunicării, considerăm că: 1) astfel cum rezultă din conținutul textului legal, actul administrativ fiscal începe să producă efecte juridice, în general, față de toate persoanele implicate, de la momentul în care este comunicat contribuabilului (sau ulterior acestui moment); 2) actul administrativ fiscal începe să producă efecte juridice față de toate persoanele și autoritățile fiscale implicate, din momentul comunicării, în conformitate cu dispozițiile legale, către contribuabilul în cauză; 3) art. 40 reglementează atât „principiul relativității efectelor actului administrativ fiscal", cât și „principiul opozabilității actului administrativ fiscal".

Normele metodologice dispun că actele administrative fiscale *se modifică* sau *se desființează* în situații cum sunt: a) îndreptarea erorilor materiale potrivit art. 48 C.proc.fisc.; b) constatarea nulității actului administrativ fiscal potrivit art. 46 C.proc.fisc.; c) dovedirea titularului dreptului de proprietate potrivit art. 64 C.proc.fisc.; d) desființarea sau modificarea deciziei de impunere sub rezerva verificării ulterioare potrivit art. 90 alin. (2) C.proc.fisc.;

---

nu sunt aplicabile dispozițiile legale în materia contestației la executare, pentru a se pune problema competenței instanței de drept comun, respectiv judecătoriei, așa cum a susținut intimata-pârâta. Este adevărat, și recurenta-reclamantă și-a motivat în drept acțiunea pe dispozițiile art. 76 din O.G. nr. 11/1996, text cuprins în capitolul III intitulat „Contestație la executare silită". În cauză sunt aplicabile, însă, prevederile referitoare la atacarea unui act de control financiar, chiar dacă măsurile luate prin actul respectiv sunt executorii, legiuitorul în această materie prevăzând o procedură distinctă de cea aplicabilă în dreptul comun referitoare la executarea silită. În același timp, în speță sunt incidente și dispozițiile speciale ale convenției încheiate la 14 ianuarie 1997 între guvernele României și Republicii Italiene pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere și pentru prevenirea evaziunii fiscale, care în art. 3 pct. 1 lit. g) stabilește ca autoritate competentă pentru România Ministerul Finanțelor sau reprezentantul său autorizat. În raport de această dispoziție s-a trimis cauza la Ministerul Finanțelor, pentru a o soluționa ca organ administrativ-jurisdicțional, urmând ca, în situația în care recurenta este nemulțumită de soluția dată, să trimită dosarul instanței de judecată competente conform Legii nr. 29/1990.

Scanned with OKEN Scanner

e) anularea sau îndreptarea actului de executare ori a titlului executoriu contestat, ca urmare a soluționării de către instanța judecătorească a contestației la executarea silită, potrivit art. 172 C.proc.fisc.; f) desființarea, potrivit art. 216 alin. (3) C.proc.fisc., totală sau parțială, a actului administrativ atacat, ca urmare a soluționării de către organul fiscal competent a contestației formulate.

Erorile materiale[1] reprezintă greșelile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea și susținerile părților din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal. Dacă îndreptarea erorii materiale se face prin adăugări sau ștersături operate în cuprinsul actului administrativ fiscal, acestea vor fi semnate și ștampilate de organul fiscal, în caz contrar nefiind luate în considerare. Îndreptarea erorii materiale va fi operată pe toate exemplarele originale ale actului administrativ fiscal. După efectuarea îndreptării erorii materiale, organul fiscal are obligația de a comunica contribuabilului sau oricărei alte persoane interesate, de îndată, operațiunea efectuată. În cazul în care îndreptarea erorii materiale nu se poate efectua direct pe actul administrativ fiscal, se emite un nou act administrativ fiscal care, de asemenea, va fi comunicat contribuabilului.

Secțiunea a 3-a. Dovedirea situației de fapt fiscale[2]

§1. Sarcina probei[3]

În dovedirea situației de fapt fiscale, contribuabilul are sarcina de a proba actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și

---

[1] Ordin nr. 2089/2006 pentru aprobarea Procedurii de îndreptare a erorilor din documentele de plată întocmite de debitori privind obligațiile fiscale.

[2] *C. Hamangiu, R. Hutscheneker, G. Iuliu*, Recursul în casație și contenciosul administrativ, 1930, Ed. Național, București.

[3] Jud. Sect. 3 București, dec. nr. 1872/2004. Întrucât contestatorul nu a făcut dovada, conform art. 1169 C.civ., că impozitul stabilit în sarcina sa privește o construcție specială care, potrivit pct. 7 din Anexa 2 la O.G. nr. 36/2002, nu este supusă impozitării, contestația la executare îndreptată împotriva titlului executoriu nu este întemeiată și se impune respingerea ei.

Scanned with OKEN Scanner

a oricăror cereri adresate organului fiscal. În continuare, organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. În ceea ce ne privește, apreciem că sarcina *probei* în materie fiscală trebuie apreciată în două momente diferite în timp: la momentul To, moment ce corespunde nașterii bazei de impunere, contribuabilul are sarcina probei, pentru ca ulterior, la momentul T1, moment echivalent cu situația în care organele fiscale examinează situația fiscală declarată de contribuabil, sarcina probei să revină organelor fiscale.

În cazul în care constată că anumite bunuri, venituri sau alte valori care, potrivit legii, constituie baza impozabilă sunt deținute de persoane care în mod continuu beneficiază de câștigurile sau de orice foloase obișnuite aduse de acestea și că persoanele respective declară în scris că nu sunt proprietarii bunurilor, veniturilor sau valorilor în cauză, fără să arate însă care sunt titularii dreptului de proprietate, organul fiscal va proceda la stabilirea provizorie a obligației fiscale corespunzătoare în sarcina acelor persoane.

Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. *Estimarea* constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.

În completarea dispozițiilor legale, Normele metodologice dispun că estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt: a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere; b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală; c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală; d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

Scanned with OKEN Scanner

§2. Mijloacele de probă

În exercitarea dreptului său de apreciere, respectiv pentru a dovedi situația de fapt fiscală, organele fiscale au dreptul și obligația, totodată, să administreze următoarele *probe*[1]: solicitarea

---

[1] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 3119/2002. S.C. R.E. S.R.L. a chemat în judecată Direcția Regională Vamală Constanța și Direcția Generală a Vămilor, solicitând să se dispună obligarea pârâtelor la restituirea sumei de 173.745.599 de lei, garanție vamală pe care a fost obligată să o constituie până la stabilirea valorii în vamă a 52 tone de pui importate, precum și suma de 203.618.640 de lei costurile suportate de societate pentru garanția plătită constând în dobânda la suma de 173.745.599 de lei. Curtea de Apel București – secția de contencios administrativ, prin sentința civilă nr. 1491/2000, a respins acțiunea, reținând că nu s-a făcut dovada realității prețului achitat de reclamantă exportatorului. Împotriva sentinței a făcut recurs reclamanta. Prin motivele de casare formulate în scris recurenta a susținut că prețul de 950 USD/t este mai mare decât prețul comunicat de către D.G.V., potrivit informațiilor pe care le deține de la autoritățile vamale americane și care este de 850 USD/t, deci mai mic decât prețul achitat în executarea contractului din prezenta cauză. Recursul este fondat pentru motivele ce se vor expune în continuare. În conformitate cu prevederile Acordului Organizației Mondiale de Comerț (G.A.T.T.), ratificat de România prin Legea nr. 133/1994, prețul la care se face vămuirea unei mărfi de import este de principiu acela stabilit de părți și înscris în documentele de achiziție (contract de vânzare-cumpărare, facturi etc.), adică prețul tranzacționat. În situația în care organele vamale au suspiciuni rezonabile cu privire la realitatea prețului declarat, acestea sunt în drept să solicite informații suplimentare, inclusiv documente justificative prin care să se poată verifica declarația importatorului. Această procedură este menită să apere autoritatea vamală de eventuale conivențe frauduloase, asigurându-se aplicarea unor tarife vamale corespunzătoare prețului real cu care marfa a intrat în țară. Verificările făcute în speță, la solicitarea organelor vamale românești, nu sunt complete și, în orice caz, insuficient de convingătoare. În primul rând, nu a fost identificată foarte exact ruta comercială parcursă de la firma cu care a fost angajată tranzacția și până la livrarea mărfii în portul Constanța, și aceasta din pricină că la dosarul cauzei lipsesc actele consemnând diferitele înțelegeri care s-au succedat în cauză, cum ar fi cea dintre producător – firma americană P.F. Inc – și cel ce a mijlocit importul – firma B.F. din Canada – dintre firma cu care s-a încheiat actul de vânzare-

Scanned with OKEN Scanner

informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor şi a altor persoane ce dețin astfel de informații cu relevanță fiscală; b) expertize de specialitate; c) înscrisuri; d) efectuarea de cercetări la fața locului. Cât priveşte relevanța probatorie a acestora, legea dispune că probele administrate vor fi coroborate şi apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Legea dispune că documentele justificative şi evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există şi alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Ori de câte ori consideră necesar, organul fiscal poate solicita prezența contribuabilului la sediul său pentru a da *informații* şi lămuriri necesare stabilirii situației fiscale a acestuia. Când este cazul, solicitarea va fi făcută în scris. În cazul în care solicitarea se face în scris, aceasta va cuprinde în mod obligatoriu: a) data, ora şi locul la care contribuabilul este obligat să se prezinte; b) baza legală a solicitării; c) scopul solicitării; d) documentele pe care contribuabilul

---

cumpărare – firma A. U.K. din Anglia – şi reclamantă, precum şi, eventual, raporturile juridice dintre A. U.K. şi A. România, inclusiv posibilele interese comerciale ale reclamantei în activitatea acesteia din urmă. Oricum, chiar dacă pentru unele din aceste tranzacții nu s-ar putea produce probe, cel puțin contractul dintre vânzător şi cumpărător (importator) trebuia depus la dosarul cauzei. Nu s-au făcut probe relevante cu privire la prețurile practicate pentru tranzacții similare, ori cu suficiente elemente de similitudine, între producătorii de pe piața americană şi importatori români spre a se putea face o comparație a nivelului lor şi nu au fost produse oferte de preț din partea vânzătorului ori prezentată corespondența purtată între acesta şi firma românească în pregătirea finalizării tranzacției. Tot astfel, nu s-au administrat dovezi cu privire la prețurile practicate în România la desfacerea produselor respective, fie prin intermediari, fie direct la consumatori. Aceste probe, ca şi altele a căror necesitate ar putea rezulta în cursul procesului se impuneau întrucât prețul de referință statistic care a fost aplicat în cauză este mai mult decât dublu față de prețul de tranzacție invocat, şi nici nu a fost invocată vreo circumstanță particulară care ar fi justificat acordarea unui regim de prețuri privilegiat. Față de considerentele expuse, s-a admis recursul şi s-a casat cu trimitere sentința atacată în vederea completării materialului probator, pentru a se putea fundamenta în mod temeinic şi convingător soluția ce se va pronunța.

Scanned with OKEN Scanner

este obligat să le prezinte. În sensul celor de mai sus, legea dispune că organul fiscal poate solicita prezența contribuabilului la sediul său pentru a da informații și lămuriri necesare stabilirii situației sale fiscale reale. Odată cu această solicitare, când este cazul, organul fiscal va indica și documentele pe care contribuabilul este obligat să le prezinte. Dacă într-o procedură fiscală se constată fapte care prezintă importanță pentru alte raporturi juridice fiscale, organele fiscale își vor comunica reciproc informațiile deținute.

Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. Organul fiscal poate solicita informații și altor persoane numai atunci când starea de fapt fiscală nu a fost clarificată de către contribuabil. Informațiile furnizate de alte persoane vor fi luate în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă. Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris și va specifica natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate. În situația în care persoana obligată să furnizeze informația în scris este, din motive independente de voința sa, în imposibilitate de a scrie, organul fiscal întocmește un proces-verbal.

De asemenea, contribuabilii sunt obligați să furnizeze periodic organelor fiscale informații referitoare la activitatea desfășurată. Furnizarea acestor informații se face prin completarea unei declarații pe proprie răspundere. Natura informațiilor, periodicitatea, precum și modelul declarațiilor se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În categoria altor persoane, obligate să ofere informații se află și băncile, pentru care legea dispune că acestea sunt obligate să comunice organelor fiscale lista titularilor persoane fizice, juridice sau orice alte entități fără personalitate juridică ce deschid ori închid conturi, forma juridică pe care aceștia o au și domiciliul sau sediul acestora. Comunicarea se va face bilunar, cu referire la conturile deschise sau închise în perioada anterioară acesteia și va fi adresată Ministerului Finanțelor Publice. Ministerul Finanțelor Publice, la cererea justificată a autorităților publice centrale și locale, poate

Scanned with OKEN Scanner

transmite informaţiile deţinute, în scopul îndeplinirii de către aceste autorităţi a atribuţiilor prevăzute de lege.

Când, pentru lămurirea unor împrejurări de fapt, organul fiscal consideră necesară consultarea unor *experţi*[1], poate numi unul sau mai mulţi experţi, stabilind obiectivele asupra cărora aceştia trebuie să se pronunţe. Dispoziţiile Codului de procedură civilă cu privire la procedura de administrare a probei cu *expertiză* precum şi cu privire la administrarea celorlalte probe legale se aplică în completare, în mod corespunzător. Experţii se numesc prin decizie de către organul

---

[1] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 2793/2002. S.C. A S.A. a solicitat anularea procesului-verbal nr. 4748/1995 încheiat de Direcţia Generală a Finanţelor Publice şi Controlului Financiar de Stat a judeţului Gorj şi a deciziei nr. 501/1997 emisă de Ministerul Finanţelor. În motivarea acţiunii s-a arătat că prin actele de control contestate reclamanta a fost nelegal obligată să plătească la bugetul statului diferenţe la impozitul pe clădiri, impozitul pe profit, impozitul pe salarii, la fondurile speciale de risc şi accident, pentru sănătate şi cercetare-dezvoltare, taxa pe valoarea adăugată, cu majorările de întârziere aferente, precum şi dublul sumelor datorate cu titlu de taxă pe valoarea adăugată şi impozitul pe profit. Curtea de Apel Craiova, prin sentinţa civilă nr. 871/2001, a admis acţiunea şi a anulat actele administrative enunţate. În motivarea soluţiei date, prima instanţă a constatat, în baza concluziilor formulate de un expert, că societatea reclamantă nu datorează sumele ce fac obiectul litigiului. Sentinţa a fost recurată de către Direcţia Generală a Finanţelor Publice Gorj, susţinându-se că greşit instanţa nu a luat în considerare decât raportul de expertiză efectuat în cauză, neţinând seama de celelalte acte aflate la dosarul cauzei. Recursul este nefondat. Prin lucrarea întocmită de expert s-au analizat toate capitolele privind sumele considerate ca debite, concluzionându-se că unitatea nu datorează sumele stabilite de către organul de control şi indicându-se detaliat temeiurile concluziilor formulate. Ministerul Finanţelor Publice, ca şi Direcţia Generală a Finanţelor Publice şi controlului Financiar de Stat nu au formulat obiecţiuni la raportul de expertiză. De asemenea, recurenta nu a adus nicio critică punctuală la sentinţa atacată. Afirmaţia că un raport de expertiză nu are valoarea unui mijloc de probă absolut – deşi exactă de principiu – nu are nicio relevanţă în speţă, întrucât constatările expertului nu sunt combătute prin nicio altă probă, iar concluziile sale finale, ca şi temeiurile pe care au fost fondate, fac convingerea că exprimă un punct de vedere corect.

Scanned with OKEN Scanner

fiscal. Costul expertizei se suporta din bugetul organului fiscal care a dispus expertiza. Dacă organul fiscal nu este lămurit prin expertiza efectuată, poate dispune întregirea expertizei sau o nouă expertiză. Organul fiscal este obligat să comunice contribuabilului numele expertului, care poate să numească un expert pe cheltuială proprie.

În continuare, legea stabileşte pentru contribuabil obligaţia să pună la dispoziţia organului fiscal *registre, evidenţe, documente de afaceri şi orice alte înscrisuri*. Organul fiscal are dreptul de a solicita şi altor persoane înscrisuri, dacă starea de fapt fiscală nu a fost clarificată pe baza înscrisurilor puse la dispoziţie de către contribuabili, care pot fi prezentate la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte. După ce au fost prezentate, organul fiscal are dreptul să reţină, în scopul protejării împotriva înstrăinării sau distrugerii, documente, acte, înscrisuri, registre şi documente financiar-contabile sau orice element material[1] care

---

[1] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 2823/2002. Prin procesul-verbal încheiat la 20 februarie 2001 de reprezentanţi ai Administraţiei Financiare Slatina s-a stabilit că intimata-reclamantă datorează bugetului de stat următoarele sume: 21.194.991 lei diferenţe impozit pe profit, 5.998.031 lei majorări de întârziere pentru diferenţe impozit pe profit; 90.271.487 lei – diferenţe TVA, 37.250.563 lei – majorări de întârziere pentru diferenţe TVA şi 2.000.000 lei amendă conform art. 17 lit. c) din Legea nr. 87/1999, în total suma de 157.072.594 lei. Intimata a contestat suma de 155.072.594 lei, mai puţin 2.000.000 lei reprezentând amendă, contestaţie ce i-a fost respinsă prin decizia nr. 77/2001 emisă de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Olt. Organele financiare au reţinut că societatea nu a înregistrat în evidenţa contabilă pentru anul 2000 venituri în sumă de 668.784.852 lei, rezultate din recalcularea consumurilor şi a costurilor de producţie pentru fiecare lună din anul 2000, la pâinea livrată beneficiarilor, pâine achitată ca fiind de 1 kg când în realitate avea greutatea de 0,600 kg, aşa cum rezultă din declaraţiile unor beneficiari. Curtea va reţine că, în realitate, intimata nu datorează sumele stabilite în sarcina sa, pentru următoarele considerente: Chiar dacă reverificarea s-a făcut în urma solicitării intimatei de rambursare a TVA, trebuie reţinut că pentru aceeaşi perioadă a anului 2000 s-au făcut mai multe verificări, fără să existe elemente esenţiale care să impună efectuarea reverificării. Simplele declaraţii luate reprezentanţilor unor societăţi comerciale care au cumpărat pâine de la intimată în anul 2000, declaraţii din care rezultă că pâinea cumpărată avea greutatea de 0,600

Scanned with OKEN Scanner

kg în loc de 1 kg, nu pot constitui un fapt probatoriu suficient pentru a se putea ajunge la concluzia reținută de organele financiare. Trebuie ținut cont că aceste declarații s-au luat la câteva luni de la livrarea pâinii și că societățile în cauză au recepționat pâinea la greutatea de 1 kg, pentru care au achitat prețul pretins și nu au contestat atunci sau ulterior calitatea sau greutatea pâinii primite. Conform art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991 a contabilității, dovada operațiunilor contabile efectuate de agentul economic se face cu înscrisuri, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, iar procedeul de calcul prin estimare (folosit de organul financiar de control) se poate folosi numai când se constată săvârșirea unei infracțiuni sau contravenții, conform art. 19 din Legea nr. 87/1994, dar expertul contabil numit de instanță a arătat în raportul de expertiză că organele fiscale nu au contestat nicio astfel de abatere și că intimata a ținut corect evidența contabilă. De altfel, organul fiscal nu a făcut o constatare faptică privind greutatea pâinilor livrate în anul 2000, care ar fi avut un mai mare grad de probabilitate, iar declarațiile luate unora din beneficiari la mai multe luni de la cumpărarea pâinii, au o mică relevanță și pentru că numai o parte dintre aceștia le-au dat și ei au menționat lipsuri la gramaj relativ diferite, pentru cantități primite în mod repetat în cursul anului 2000. Trebuie reținut că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute de societate din activitatea desfășurată, într-un an fiscal și cheltuielile făcute pentru realizarea veniturilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile, conform art. 4 alin. (1) din O.G. nr. 70/1994. Însă, din procesul-verbal de control și din raportul de expertiză rezultă că atât în anul 1999, cât și în anul 2000 intimata a înregistrat pierderi apreciabile care acopereau, chiar și sumele reținute în actul de control ca reprezentând impozit pe profit suplimentar și diferențe TVA. Cum TVA s-a stabilit în raport cu pretinsele venituri neînregistrate, și cum Curtea apreciază că acestea nu au un suport real, se reține că intimata nu datorează nici suma de 90.271.487 lei stabilită în sarcina sa prin actul de control. Nedatorând impozit pe profit suplimentar și diferențe TVA pentru anul 2000, intimata nu poate fi obligată nici la plata unor majorări de întârziere aferente acestora. Chiar dacă instanța de fond a avut în vedere mai mult raportul de expertiză, pe care și-a întemeiat motivarea sentinței, acesta nu este un motiv care să ducă la constatarea netemeiniciei sau nelegalității hotărârii, pentru că din ansamblul probator se poate desprinde concluzia că sentința este legală și temeinică, iar instanța de recurs poate suplini, cu motivarea făcută în decizie, cealaltă hotărâre. Pentru toate considerentele arătate mai sus, recursul a fost respins ca nefondat, în temeiul art. 14 din Legea nr. 29/1990 și art. 299 și urm. C.proc.civ.

Scanned with OKEN Scanner

face dovada stabilirii, înregistrării şi achitării obligaţiilor fiscale de către contribuabili, pe o perioadă de maximum 30 de zile. În cazuri excepţionale, cu aprobarea conducătorului organului fiscal, perioada de reţinere poate fi prelungită cu maximum 90 de zile.

Cât priveşte *cercetarea la faţa locului*, întrucât Codul de procedură fiscală trimite la condiţiile legii, în ceea ce ne priveşte considerăm că este vorba despre Codul de procedură civilă, dar şi despre Codul de procedură penală. Contribuabilii au obligaţia să permită funcţionarilor împuterniciţi de organul fiscal pentru a efectua o cercetare la faţa locului, precum şi experţilor folosiţi pentru aceasta acţiune intrarea acestora pe terenuri, în încăperi şi în orice alte incinte, în măsura în care acest lucru este necesar pentru a face constatări în interes fiscal. Deţinătorii terenurilor ori incintelor respective vor fi înştiinţaţi în timp util despre cercetare, iar persoanele fizice vor fi informate asupra dreptului de a refuza intrarea în domiciliu sau reşedinţă. În caz de refuz, intrarea în domiciliul sau în reşedinţa persoanei fizice se face cu autorizarea instanţei judecătoreşti competente, dispoziţiile privind ordonanţa preşedinţială din Codul de procedură civilă fiind aplicabile. La cererea organului fiscal, organele de poliţie, jandarmerie ori alţi agenţi ai forţei publice sunt obligaţi să îi acorde sprijinul pentru aplicarea prevederilor prezentului articol.

Despre efectuarea cercetării la faţa locului[1] se va încheia un *proces-verbal* care va cuprinde: a) data şi locul unde este încheiat;

---

[1] I.C.C.J., s. cont. adm. şi fisc., dec. nr. 5631/2005. Procesul-verbal de control fiscal este atât un act administrativ în sensul art. 2 lit. c) din Legea nr. 554/2004, cât şi un act administrativ fiscal în sensul art. 41 C.proc.fisc., întrucât emană de la o autoritate publică, exprimă manifestarea unilaterală de voinţă a acesteia, urmăreşte executarea legii şi, prin stabilirea în sarcina reclamantei a mai multor obligaţii fiscale, produce efecte juridice de necontestat. Este exclusă aşadar calificarea lui drept un simplu proces-verbal de constatare la faţa locului, întocmit în baza art. 55 C.proc.fisc., al cărui scop este probarea unei situaţii fiscale de fapt. Potrivit dispoziţiilor art. 2 din Legea nr. 554/2004, actul administrativ este definit ca fiind „actul unilateral cu caracter individual sau normativ emis de o autoritate publică în vederea executării ori organizării legii, dând naştere, modificând sau stingând raporturi juridice". Or, procesul-verbal din 14 februarie 2005, a

Scanned with OKEN Scanner

b) numele, prenumele şi calitatea funcționarului împuternicit, precum şi denumirea organului fiscal din care face parte acesta; c) temeiul legal în baza căruia s-a efectuat cercetarea la fața locului; d) constatările efectuate la fața locului; e) susținerile contribuabilului, ale experților sau ale altor persoane care au participat la efectuarea cercetării; f) semnătura funcționarului şi a persoanelor prevăzute la lit. e). În caz de refuz al semnării de către persoanele prevăzute la lit. e), se va face mențiune despre aceasta în procesul-verbal; g) alte mențiuni considerate relevante.

Codul de procedură fiscală reglementează dreptul rudelor de a refuza furnizarea de informații, efectuarea de expertize şi prezentarea unor înscrisuri. În acest sens, soțul/soția şi rudele contribuabilului până la gradul al III-lea inclusiv pot refuza furnizarea de informații, efectuarea de expertize, precum şi prezentarea unor înscrisuri. Pot refuza să furnizeze informații cu privire la datele de care au luat cunoştință în exercitarea activității lor preoții, avocații, notarii publici, consultanții fiscali, executorii judecătoreşti, auditorii, experții contabili, medicii şi psihoterapeuții, cu excepția informațiilor cu privire la îndeplinirea obligațiilor fiscale stabilite de lege în sarcina lor. Cu alte cuvinte, persoanele de mai sus pot refuza furnizarea informațiilor fiscale despre care au luat cunoştință în exercitarea atribuțiilor profesionale, dar nu pot refuza furnizarea informațiilor fiscale ce rezultă din calitatea lor de contribuabili. De principiu, obligația de mai sus este relativă, în sensul că aceste

---

cărui anulare s-a solicitat prin acțiune, emană de la o autoritate publică, reprezentând manifestarea de voință unilaterală a acesteia, concretizată prin raportare la lege şi fără echivoc producând efecte juridice de necontestat prin stabilirea în sarcina reclamantei a mai multor obligații fiscale, prin acele sume constate a fi de virat la bugetul de stat cu titlu de impozit pe profit, diferența TVA şi penalități întârziere. Negând caracterul acestui proces-verbal de act administrativ aşa cum îl defineşte art. 2 din Legea nr. 554/2004, dar şi pe acela de act administrativ fiscal definit de art. 41 C.proc.fisc., instanța fondului a apreciat procesul-verbal ca fiind rezultatul unei cercetări la fața locului, în sensul dispozițiilor art. 55 C.proc. fisc., fără a sesiza că textul are în vedere verificarea unor incinte, încăperi sau terenuri realizate în scopul de a proba o anume situație de fapt, neavând nicio legătură cu procesul-verbal de control fiscal.

Scanned with OKEN Scanner

persoane, cu excepţia preoţilor, pot furniza informaţii, cu acordul persoanei despre care au fost solicitate informaţiile.

De asemenea, o altă excepţie de la caracterul absolut al confidenţialităţii informaţiilor este dată de faptul că, în vederea clarificării şi stabilirii reale a situaţiei fiscale a contribuabililor, compartimentele de specialitate ale autorităţilor administraţiei publice locale au competenţa de a solicita informaţii şi documente cu relevanţa fiscală ori pentru identificarea contribuabililor sau a materiei impozabile ori taxabile, după caz, iar notarii publici, avocaţii, executorii judecătoreşti, organele de poliţie, organele vamale, serviciile publice comunitare privind permisele de conducere şi înmatriculare a vehiculelor, serviciile publice comunitare pentru eliberarea paşapoartelor simple, serviciile publice comunitare de evidenţă a persoanelor, precum şi orice altă entitate care deţine informaţii ori documente cu privire la bunuri impozabile sau taxabile, după caz, ori la persoane care au calitatea de contribuabil, au obligaţia furnizării acestora fără plată.

Cu privire la furnizarea de informaţii, legea stabileşte pentru autorităţile publice, instituţiile publice şi de interes public, centrale şi locale, precum şi serviciile descentralizate ale autorităţilor publice centrale obligaţia de a furniza informaţii şi acte organelor fiscale, la cererea acestora din urmă. Această obligaţie este dublată de obligaţia ca autorităţile publice, instituţiile publice sau de interes public să colaboreze. Organul fiscal care solicită colaborarea răspunde pentru legalitatea solicitării, iar autoritatea solicitată răspunde pentru datele furnizate. Colaborarea dintre autorităţile publice, instituţiile publice sau de interes public se realizează în limita atribuţiilor ce le revin fiecăreia potrivit legii. Dacă autoritatea publică, instituţia publică sau de interes public solicitată refuză colaborarea, autoritatea publică superioară ambelor organe va decide. Dacă o asemenea autoritate nu există, decizia va fi luată de autoritatea superioară celei solicitate.

La rândul lor, în baza convenţiilor internaţionale, organele fiscale au obligaţia să colaboreze cu autorităţile fiscale similare din alte state. În lipsa unei convenţii, organele fiscale pot acorda sau pot solicita colaborarea altei autorităţi fiscale din alt stat pe baza de reciprocitate.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul III
Naşterea creanţelor şi obligaţiilor fiscale[1]

Secţiunea 1. Delimitări conceptuale

Legea dispune în mod expres că naşterea creanţelor fiscale şi a obligaţiilor fiscale are loc în momentul în care se constituie baza de impunere. Fără îndoială că la nivel principial şi sintetic lucrurile se prezintă în felul acesta, însă din punct de vedere procedural nu este suficient ca o persoană fizică sau juridică să fie proprietarul unui bun sau să obţină un impozit ci acesta trebuie: a) să se înregistreze fiscal; b) să conducă evidenţa contabilă; c) să depună la organul fiscal declaraţii fiscale.

Toate aceste etape determină stabilirea taxelor şi impozitelor, proces ce poate fi realizat fie pe cale voluntară, în baza declaraţiei contribuabilului, fie pe cale oficială, adică pe baza inspecţiei fiscale realizate de organele fiscale.

În consecinţă, toate aceste etape procedurale determină atât naşterea calităţii de contribuabil pentru persoanele fizice sau juridice ce se află în ipoteza legii, cât şi naşterea creanţelor şi obligaţiilor fiscale.

---

[1] *Th. Mrejeru, D.A.P. Florescu, D. Safta, M. Safta*, Executarea creanţelor bugetare, Ed. All Beck, Bucureşti, 2002.

Scanned with OKEN Scanner

Secțiunea a 2-a. Înregistrarea fiscală

Legea dispune că orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal are obligația să se înregistreze fiscal primind un *cod de identificare fiscală*[1]. *Înregistrarea fiscală* reprezintă o operațiune fiscal-administrativă[2] ce se finalizează prin obținerea codului de identificare fiscală.

---

[1] I.C.C.J., s. cont. administrativ, dec. nr. 266/2004. Facturile și avizele de însoțire a mărfii constituie documente justificative, în sensul art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 și a Normelor Metodologice date în aplicarea acesteia. Lipsa proceselor-verbale de recepție în condițiile existenței faptice a facturilor fiscale și a avizelor de însoțire a mărfii nu este de natură a atrage nelegalitatea plăților efectuate pentru achiziționarea de produse. În condițiile în care s-au efectuat plăți consemnate în documente justificative iar plățile au reprezentat contravaloarea combustibilului livrat efectiv și utilizat conform necesităților instituției, în cauză nu se poate pune în discuție existența unui prejudiciu. Așa cum în mod corect a reținut instanța de recurs jurisdicțional, lipsa proceselor-verbale de recepție, în condițiile existenței faptice a facturilor fiscale și a avizelor de însoțire a mărfii, nu este de natură a atrage nelegalitatea plăților efectuate pentru achiziționarea de combustibili. De altfel, existența facturilor pentru aprovizionările cu combustibili este consemnată chiar în actul de control. La dosarul cauzei există de asemenea și o serie de dovezi ale aprovizionării și asigurării încălzirii pentru clădirile primăriei, școlilor generale, grădinițelor, dispensarului medical, post poliție, casa parohială. Față de cele de mai sus, se poate concluziona, cu just temei, că în condițiile în care s-au efectuat plăți consemnate în documente justificative iar plățile au reprezentat contravaloarea combustibilului livrat efectiv și utilizat conform necesităților instituției în cauză nu se poate pune în discuție existența unui prejudiciu. Or, pentru a angaja răspunderea civilă delictuală, în condițiile legii, prejudiciul trebuie să fie cert, condiție ce nu este îndeplinită în prezenta cauză. De altfel recurenta, deși afirmă că în cauză sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 998 C.civ., nu-și dovedește afirmația.

[2] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 2971/2001. S.C. A.B. S.R.L. a chemat în judecată Ministerul Finanțelor Publice, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vaslui și Garda Financiară – Secția Vaslui, solicitând anularea deciziei nr. 626/2001, a hotărârii nr. 26/2000 și procesului-verbal nr. 3489/2000, prin care aceste autorități ale administrației publice au obligat-o să plătească la bugetul de stat suma de 547.030.228

Scanned with OKEN Scanner

Codul de identificare fiscală diferă, după calitatea contribuabilului.

lei reprezentând impozitul pe profit, taxă pe valoarea adăugată şi majorări de întârziere. În motivarea cererii, reclamanta a arătat că facturile de aprovizionare primite de la firmele din Bucureşti conţin toate datele necesare pentru a fi considerate documente justificative la calcularea impozitului pe profit, aşa încât în mod greşit organele fiscale nu le-au luat în consideraţie şi i-au stabilit un impozit suplimentar de 227.702.107 lei şi majorări aferente în sumă de 206.305.022 lei. Curtea de Apel Iaşi, prin sentinţa nr. 1/CA din 7 ianuarie 2002, a admis acţiunea şi a anulat actele administrative atacate reţinând, în esenţă, că facturile pe care reclamanta le-a primit de la firmele furnizoare de piese de schimb au caracter justificativ pentru evidenţa contabilă conform Legii contabilităţii nr. 82/1991, H.G. nr. 83/1997 şi Ordinului M.F. nr. 2055/1998, astfel încât sumele la care se referă sunt deductibile din punct de vedere fiscal. Împotriva sentinţei a declarat recurs Direcţia Generală a Finanţelor Publice a judeţului Vaslui în numele şi pentru Ministerul Finanţelor Publice, susţinând că hotărârea atacată a fost dată cu încălcarea şi aplicarea greşită a art. I pct. 6 din O.G. nr. 40/1998, art. 25 şi art. 19 din O.G. nr. 3/1992, modificată, art. 119 din Regulamentul pentru aplicarea Legii contabilităţii nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993, şi a H.G. nr. 831/1997, în sensul că aceste dispoziţii legale nu oferă agentului economic dreptul de a deduce cheltuielile şi taxa pe valoarea adăugată dacă actele în care acestea se regăsesc nu îndeplinesc condiţiile de „document justificativ". Recursul este nefondat. Într-adevăr, dispoziţiile legale, evocate prin motivele de recurs, prevăd condiţiile pe care trebuie să le îndeplinească facturile fiscale pentru a fi considerate documente justificative în baza cărora se apreciază deductibilitatea cheltuielilor la stabilirea impozitului pe profit şi a taxei pe valoarea adăugată. De asemenea, este real că, de regulă, documentele justificative conţin anumite elemente indicate enunţiativ de art. 119 din Regulamentul pentru aplicarea Legii contabilităţii nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993 şi că facturile fiscale cu regim special cuprind mai multe rubrici referitoare la furnizor, cumpărător, cantitatea şi valoarea expediţiei precum şi data acesteia. Dar, toate elementele mai sus menţionate au scopul de a atesta sub semnătura persoanelor care au întocmit, vizat şi aprobat, după caz, documentele, respectiv că operaţiunea a fost efectuată. Or, ceea ce impută organul financiar în cinci din totalul facturilor fiscale examinate cu ocazia controlului la sediul reclamantei, este lipsit de relevanţă în ce priveşte realitatea operaţiunilor. Astfel, neindicarea contului bancar şi a băncii furnizorului care pot fi multiple şi în continuă schimbare, sau a codului fiscal ori sediul cumpărătorului, care în speţă este agentul economic verificat, nu sunt de natură să afecteze realitatea operaţiunilor pe care respectivele facturi le consemnează.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel: a) pentru persoanele juridice, cu excepția comercianților, precum și pentru asocieri și alte entități fără personalitate juridică, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală; b) pentru persoanele fizice, codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale; c) pentru persoanele fizice care nu dețin cod numeric personal, numărul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare fiscală; d) pentru comercianți, inclusiv pentru sucursalele comercianților care au sediul principal al comerțului în străinătate, codul unic de înregistrare atribuit potrivit legii speciale; e) pentru persoanele fizice plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Contribuabilii care obțin venituri din activități independente, pentru care plățile anticipate se fac prin reținere la sursă de către plătitorii de venituri, au obligația, în vederea înregistrării, să depună la organul fiscal competent *declarația de înregistrare fiscală*.

Declarația de înregistrare fiscală[1] se depune în termen de 30 de zile de la: a) data înființării potrivit legii, în cazul persoanelor juridice, asocierilor și altor entități fără personalitate juridică; b) data eliberării actului legal de funcționare, data începerii activității, data obținerii primului venit sau dobândirii calității de angajator, după caz, în cazul persoanelor fizice.

Persoanele impozabile care devin plătitoare de TVA potrivit legii, la înregistrare sau ulterior înregistrării fiscale, au obligația să completeze și să depună o declarație de înregistrare fiscală sau, după caz, o *declarație de mențiuni* la organul fiscal în a cărui rază teritorială își au domiciliul fiscal, cu excepția comercianților care își îndeplinesc aceste obligații conform dispozițiilor legale privind înregistrarea comercianților. Pentru înregistrarea mențiunilor privind luarea în/scoaterea din evidență ca plătitor de TVA, comercianții au obligația să completeze și să depună cererea de preschimbare a certificatului de înregistrare, potrivit dispozițiilor legale privind înregistrarea comercianților, însoțită de avizul organelor fiscale competente.

---

[1] *J. Appleton*, Traité élémentaire du Contentieux Administratif, Dalloz.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul persoanelor impozabile stabilite în străinătate, care realizează pe teritoriul României operaţiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, odată cu depunerea cererii de desemnare a reprezentantului fiscal, potrivit prevederilor Codului fiscal, se depune la organul fiscal competent şi *declaraţia de înregistrare fiscală a persoanei impozabile stabilite în străinătate*. Înregistrarea fiscală a persoanei străine impozabile şi atribuirea codului de identificare fiscală al acesteia se efectuează anterior transmiterii deciziei de aprobare a reprezentantului fiscal propriu. Codul de identificare fiscală atribuit potrivit celor de mai sus este şi codul de identificare fiscală atribuit reprezentantului fiscal potrivit reglementărilor speciale în materie de taxă pe valoarea adăugată şi care este diferit de codul de identificare fiscală atribuit reprezentantului fiscal pentru activitatea proprie. Modificările ulterioare referitoare la desemnarea reprezentantului fiscal se fac pe baza cererii de renunţare la reprezentare şi a declaraţiei de menţiuni. În cazul în care schimbarea reprezentantului fiscal se datorează desemnării de către persoanele impozabile străine a unui alt reprezentant fiscal, la declaraţia de menţiuni se anexează aprobarea de către organul fiscal competent a noului reprezentant fiscal desemnat. În cazul în care persoana impozabilă străină îşi încetează activitatea sau în cazul în care este obligată să îşi înregistreze sediul permanent în România, prin declaraţia de menţiuni depusă, reprezentantul fiscal va solicita radierea din registrul contribuabililor a persoanei impozabile străine.

Orice persoană impozabilă, care, ulterior înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, nu mai realizează decât operaţiuni fără drept de deducere datorită modificării obiectului de activitate, are obligaţia să solicite scoaterea din evidenţă ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârşitul lunii în care a depus declaraţia de menţiuni pentru modificarea obiectului de activitate.

Odată obţinut, codul de identificare fiscală trebuie menţionat de contribuabil pe documentele[1] cu relevanţă comercială. Legea

---

[1] A se vedea deciziile Curţii Europene de Justiţie. Arrêt du 2 décembre 1997, *Fantask e.a./Industriministeriet* (C-188/95, Rec. p. I-6783) (cf. points 28-32, disp. 1). L'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335,

Scanned with OKEN Scanner

dispune că plătitorii de impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat au obligația de a menționa pe facturi, scrisori, oferte, comenzi sau pe orice alte documente[1] emise

---

concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, doit être interprété en ce sens que, pour revêtir un caractère rémunératoire, les montants des droits perçus à l'occasion de l'immatriculation des sociétés anonymes et des sociétés à responsabilité limitée et lors des augmentations de capital dont ces sociétés font l'objet doivent être calculés sur la base du seul coût des formalités en cause, étant entendu que ces montants peuvent également couvrir les dépenses engendrées par des opérations mineures effectuées gratuitement. Pour calculer ces montants, un État membre est en droit de prendre en compte l'ensemble des coûts liés aux opérations d'enregistrement, y compris la fraction des frais généraux qui leur sont imputables. En outre, un État membre a la faculté de prévoir des droits forfaitaires et d'établir leurs montants pour une durée indéterminée, dès lors qu'il s'assure, à intervalles réguliers, que ces montants continuent de ne pas dépasser le coût moyen des opérations en cause. Il s'ensuit qu'un droit dont le montant augmente directement et sans limites en proportion du capital nominal souscrit ne saurait constituer un droit à caractère rémunératoire au sens de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive, le montant d'un tel droit étant généralement sans rapport avec les frais concrètement exposés par l'administration lors des formalités d'immatriculation.

[1] I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 1553/2005. Prin încheierea nr. 521/2003, Curtea de Apel Târgu-Mureș, secția comercială și de contencios administrativ a admis cererea formulată de S.C. C. S.A. Sighișoara și a dispus suspendarea executării actelor administrative emise de către autoritățile din cadrul sistemului Ministerului Finanțelor Publice, cu motivarea că sunt îndeplinite condițiile art. 9 din Legea nr. 29/1990. Prin sentința civilă nr. 26/2004 pronunțată în același dosar, aceeași instanță a admis în parte acțiunea societății comerciale reclamante și a anulat parțial decizia nr. 336/2003, adoptată de comisia de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și, corespunzător, procesul-verbal de control nr. 465/2003, încheiat de organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Mureș, dispunând exonerarea societății de la plata sumelor de: 15.088.235 lei TVA, 5.628.235 lei majorări de întârziere și 1.112.059 lei penalități de întârziere aferente, cuprinse la pct. 2.1.2 în procesul-verbal de control; 510.850.393 lei TVA, 138.802.399 lei majorări de întârziere și 27.667.481 lei penalități de întârziere, cuprinse la pct. 2.7 în procesul-verbal de control; 2.831.852 lei impozit pe profit și 226.548 lei

Scanned with OKEN Scanner

penalităţi de întârziere, cuprinse la pct. 1.4 în procesul-verbal de control. Totodată, au fost menţinute celelalte dispoziţii ale actelor administrative, iar ministerul a fost obligat la plata sumei de 30.000.000 lei cheltuieli de judecată parţiale, în favoarea reclamantei. Pentru a pronunţa această soluţie, curtea de apel a reţinut, în esenţă, aspectele ce vor fi expuse în continuare. Prin procesul-verbal de control încheiat la data de 27 martie 2003, organele de control din cadrul Direcţiei Controlului Fiscal Mureş au constatat că, în perioada supusă controlului, societatea comercială reclamantă a înregistrat în evidenţele contabile achiziţii de bunuri, în baza unor facturi care nu îndeplineau calitatea de documente justificative, fiind încălcate prevederile art. 6 din Legea nr. 82/1991 a contabilităţii, ale H.G. nr. 831/1997, precum şi ale art. 4 din O.G. nr. 70/1994, calculând obligaţii bugetare suplimentare în sumă de 5.203.775.786 lei. În calea administrativă de atac, Ministerul Finanţelor Publice, prin decizia nr. 336/2003, a admis contestaţia formulată de societatea comercială reclamantă, procesul-verbal fiind desfiinţat pentru suma de 4.270.076.889 lei, în privinţa căreia s-a dispus refacerea controlului de către o altă echipă de control. Contestaţia a fost respinsă ca neîntemeiată şi nesusţinută cu documente pentru suma totală de 863.675.603 lei reprezentând: 628.385.410 lei TVA, plus 193.145.981 lei majorări de întârziere şi 36.470.455 lei penalităţi de întârziere, aferente TVA; 3.549.480 lei impozit pe profit, plus 1.847.495 lei majorări de întârziere şi 276,782 lei penalităţi de întârziere, aferente impozitului pe profit. De asemenea, contestaţia a fost respinsă ca neîntemeiată şi neargumentată pentru sumele de: 48.160 lei majorări de întârziere şi 10.750 lei penalităţi de întârziere, aferente impozitului pe dividende în sumă de 37.410 lei; 59.372.841 lei majorări de întârziere şi 10.602.293 lei penalităţi de întârziere, aferente TVA. Împotriva acestei decizii a formulat acţiune societatea comercială reclamantă susţinând, în esenţă, că înregistrările în evidenţa contabilă s-au făcut în baza unor acte care îndeplinesc condiţiile pentru a fi documente justificative şi că nu datorează bugetului de stat obligaţiile suplimentare menţinute de către minister. În motivarea soluţiei de admitere în parte a acţiunii, instanţa de fond a reţinut că organele fiscale au stabilit şi, respectiv, au menţinut în mod greşit obligaţii bugetare suplimentare în sarcina reclamantei, în privinţa sumelor arătate la începutul prezentării expunerii rezumative a situaţiei de fapt. Totodată, a motivat că organele de control au stabilit în mod legal obligaţiile suplimentare de: 96.505.129 lei TVA, 48.335.801 lei majorări de întârziere şi 7.625.761 lei penalităţi de întârziere, cuprinse la pct. 2.2 în procesul-verbal de control, privind înregistrarea a 5 facturi fiscale emise de S.C. A. S.R.L.; 5.941.654 lei TVA, 361.546 lei

Scanned with OKEN Scanner

majorări de întârziere şi 65.154 lei penalităţi de întârziere, cuprinse la pct. 2.4 în procesul-verbal de control, privind achiziţionarea a 11 buc. pomi de iarnă, 5 cămăşi bărbăteşti şi 11 porci; 717.628 lei impozit pe profit, 241.410 lei majorări de întârziere şi 50.234 lei penalităţi de întârziere cuprinse la pct. 1.2 în procesul-verbal de control privind 5 bucăţi cămăşi bărbăteşti şi 11 bucăţi pomi de iarnă. Împotriva încheierii nr. 521/2003 a formulat recurs Direcţia Generală a Finanţelor Publice a Judeţului Mureş, în nume propriu şi în numele Ministerului Finanţelor Publice, susţinând, în esenţă, că instanţa de fond a reţinut în mod greşit că sunt îndeplinite condiţiile cerute de art. 9 din Legea nr. 29/1990 privind contenciosul administrativ. Împotriva sentinţei civile nr. 26/2003 au formulat recursuri Direcţia Generală a Finanţelor Publice a Judeţului Mureş, în nume propriu şi pentru Ministerul Finanţelor Publice, precum şi S.C. C. S.A. Sighişoara. În primul recurs, autorităţile fiscale au invocat prevederile art. 304 pct. 7 şi 9 C.proc.civ. şi au susţinut, în esenţă, că instanţa a dat o hotărâre contradictorie şi lipsită de temei legal. În recursul formulat de reclamanta S.C. C. S.A. Sighişoara s-a susţinut, în esenţă, că instanţa de fond trebuia să admită în tot acţiunea şi să o exonereze integral de la plata sumelor menţinute de minister ca obligaţii bugetare suplimentare, hotărârea instanţei fiind, astfel parţial criticabilă: cu privire la TVA aferentă facturilor emise de S.C. A. S.A., reprezentând avans pentru tâmplărie PVC, instanţa de fond, ca şi organele fiscale au interpretat greşit operaţiunea economică şi consecinţele fiscale ale rezilierii contractului încheiat cu această societate comercială; cu privire la respingerea pct. 3 al acţiunii, instanţa de fond nu a ţinut cont că cei 11 brazi de Crăciun au fost achiziţionaţi pentru decorarea spaţiilor din incintă, că cei 11 porci sacrificaţi au fost daruri de Crăciun pentru copii salariaţilor, iar cele 5 cămăşi au fost achiziţionate pentru şoferii de autobuz ca echipament de lucru, TVA aferentă reprezentând o cheltuială deductibilă; pentru acelaşi motiv şi pct. 5 din acţiune trebuia admis, cheltuiala respectivă fiind deductibilă, astfel că nu se datora impozit suplimentar pe profit şi nici majorările şi penalităţile de întârziere menţinute. Recursurile formulate de Direcţia Generală a Finanţelor Publice a judeţului Mureş şi Ministerul Finanţelor Publice sunt întemeiate. Astfel, potrivit pct. 10.6 lit. g) din Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin H.G. nr. 401/2000, nu poate fi dedusă TVA aferentă intrărilor referitoare la bunuri şi servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condiţiile prevăzute de art. 25 pct. B din ordonanţa de urgenţă şi de H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi a normelor metodologice

Scanned with OKEN Scanner

privind întocmirea şi utilizarea acestora. Or, în cauză, chiar instanţa de fond a reţinut că facturile fiscale emise de S.C. L.-M. I. S.R.L. nu conţin datele prevăzute de Regulamentul contabil, lipsind datele de identificare a societăţii emitente, respectiv numărul de înmatriculare la Oficiul Registrului Comerţului şi sediul societăţii. Astfel fiind, concluzia instanţei de fond, cum că aceste date nu ar constitui elemente obligatorii pentru ca facturile să constituie documente justificative, este lipsită de orice temei legal, neexistând nicio reglementare care să-i acorde instanţei dreptul de apreciere în această privinţă. De asemenea, potrivit art. 19 lit. a) din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pentru efectuarea dreptului de deducere a TVA aferentă intrărilor, contribuabilii sunt obligaţi să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabilii înregistraţi ca plătitori de TVA, iar potrivit art. 25 pct. B lit. b), contribuabilii plătitori de TVA pentru facturile cu o TVA mai mare de 20 milioane lei, sunt obligaţi să solicite şi copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de TVA a furnizorului sau prestatorului. Or, în privinţa achiziţiilor de carburanţi de la S.C. C.C.P.I. S.R.L. Târgu-Mureş, societatea comercială reclamantă nu a prezentat organelor de control documentele menţionate de prevederile legale citate mai sus, astfel că deducerea sumei de 510.850.392 lei TVA a fost nelegală. Este adevărat că, în cursul judecăţii, reclamanta a depus actele respective, dar acest lucru nu poate avea efectul juridic pretins de aceasta, documentele prevăzute de art. 19 lit. a) şi art. 25 pct. B lit. b) din O.U.G. nr. 17/2000 fiind necesar să însoţească facturile fiscale şi să preexiste efectuării operaţiunii de deducere a TVA. Astfel fiind, concluzia instanţei de fond este în contradicţie cu prevederile legale citate mai sus, urmând a fi înlăturată. Pe de altă parte, potrivit art. 4 alin.(4) din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, modificată prin O.U.G. nr. 217/1999, la calculul profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor. Astfel fiind, cheltuielile făcute de societatea comercială reclamantă în lunile aprilie-iulie 2001 pentru plata primelor de asigurare a directorului general au fost apreciate ca fiind deductibile în mod greşit, ele nefiind aferente realizării veniturilor şi nici nu erau prevăzute de lege ca deductibile. Deci, concluzia instanţei de fond este greşită, urmând să fie înlăturată, impozitul pe profit, majorările şi penalităţile de întârziere fiind stabilite şi menţinute în mod corect de organele fiscale. Recursul formulat de reclamanta S.C. C. S.A. Sighişoara este nefondat şi va fi respins ca atare. Referitor la TVA aferentă facturilor emise de S.C. A. S.R.L., instanţa de fond, ca şi organele de control, a reţinut în mod corect că reclamanta nu beneficia de posibilitatea legală de deducere.

Scanned with OKEN Scanner

codul de identificare fiscală propriu. Din punctul nostru de vedere, deşi noţiunea plătitorului este diferită de cea a contribuabilului, în acest articol legiuitorul a dat dovadă (ca şi în alte situaţii, de altfel) de lipsă unei rigori juridice corespunzătoare, folosind noţiunea de „plătitor" *lato sensu,* adică în sensul de contribuabil.

Înregistrarea fiscală priveşte atât sediul principal, cât şi sediile secundare, sens în care legea stabileşte obligaţia declarării filialelor şi sediilor secundare[1]. Contribuabilii au obligaţia de a declara

---

Cele 5 facturi, în valoare de 604.426.860 lei, reprezentând contravaloarea tâmplăriei PVC pentru o lucrare pe care organele de control nu au identificat-o la reclamantă şi nici recepţionate, au fost deduse cu încălcarea prevederilor art. 19 lit. b) din O.U.G. nr. 17/2000 şi ale pct. 10.13 din Normele aprobate prin H.G. nr. 401/2000, potrivit cărora documentele aferente achiziţionărilor de bunuri şi/sau servicii care nu au legătură cu activitatea economică desfăşurată de contribuabili sau pentru a fi puse la dispoziţia altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit nu vor fi înscrise în jurnalul pentru cumpărături, iar TVA aferentă nu este deductibilă. În ceea ce priveşte achiziţionarea a 11 brazi de Crăciun, 11 porci şi 5 cămăşi, instanţa de fond a reţinut corect că TVA aferentă nu este deductibilă, fiind vorba de bunuri care au fost achiziţionate pentru a fi folosite în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfăşurată de societatea comercială reclamantă, fiind incidente prevederile pct. 10.13 din Normele aprobate prin H.G. nr. 401/2000. Pentru aceleaşi motive, cheltuielile făcute cu achiziţionarea acestora nu sunt deductibile, ele nefiind aferente realizării veniturilor, cum cer prevederile art. 4 alin. (4) din O.G. nr. 70/1994, republicată, modificată prin O.U.G. nr. 217/1999. Recursul formulat de S.C. C. S.A. Sighişoara a fost respins, iar recursurile formulate de Direcţia Generală a Finanţelor Publice a judeţului Mureş, în nume propriu şi pentru Ministerul Finanţelor Publice, au fost admise. **Notă:** O.G. nr. 70/1994 a fost abrogată de Legea nr. 414/2002. O.U.G. nr. 17/2000 a fost abrogată de Legea nr. 345/2002, la rândul ei, abrogată de Codul fiscal – Legea nr. 571/2003.

[1] Deciziile Curţii Europene de Justiţie. Arrêt du 5 février 1991, *Deltakabel/Staatssecretaris van Financiën* (C-15/89, Rec. p. I-241) (cf. al. 11-12, 14-15 et disp.). Lorsqu'une société mère apure un élément du passif d'une filiale en renonçant totalement ou partiellement à une créance sur cette filiale, les dispositions de l'article 4, paragraphe 2, sous b), de la directive 69/335, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, autorisent la perception d'un droit d'apport. En effet, une telle renonciation, par la prise en charge de tout ou partie des

Scanned with OKEN Scanner

organului fiscal competent din subordinea Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală, în termen de 30 de zile, înfiinţarea de sedii secundare iar contribuabilii cu domiciliul fiscal în România au obligaţia de a declara în termen de 30 de zile înfiinţarea de filiale şi sedii secundare în străinătate.

Prin *sediu secundar* se înţelege o sucursală, agenţie, reprezentanţă sau alte asemenea unităţi fără personalitate juridică, inclusiv de tipul celor definite de art. 8 C.fisc. Declararea sediilor secundare se face prin completarea datelor corespunzătoare din declaraţia privind sediile secundare. Declaraţia se depune la organul fiscal competent care va înregistra informaţiile respective în registrul contribuabililor fără a atribui cod de identificare propriu sediilor secundare astfel declarate. Contribuabilii care, potrivit legii, au obligaţii de plată la sedii secundare vor înregistra sediile secundare la organul fiscal în a cărui rază teritorială se află situate acestea, prin completarea şi depunerea declaraţiei de înregistrare fiscală. Declaraţia va fi însoţită de o copie de pe certificatul de înregistrare fiscală a contribuabilului de care aparţine sediul secundar şi de pe dovada deţinerii cu titlu legal a spaţiului.

Declaraţia de înregistrare fiscală se întocmeşte prin completarea unui formular pus la dispoziţie gratuit de organul fiscal din subordinea Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală şi va fi însoţită de acte doveditoare ale informaţiilor cuprinse în aceasta. De asemenea, declaraţia de înregistrare fiscală va cuprinde: datele de identificare a contribuabilului, categoriile de obligaţii de plată datorate potrivit Codului fiscal, datele privind sediile secundare, datele de identificare a împuternicitului, datele privind situaţia juridică a contribuabilului, precum şi alte informaţii necesare administrării impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi altor sume datorate bugetului general consolidat.

Pe baza declaraţiei de înregistrare fiscală, organul fiscal competent din subordinea Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală eliberează *certificatul de înregistrare fiscală*, în termen de 15 zile de la data depunerii declaraţiei. În certificatul de înregistrare fiscală

---

pertes de la société filiale, représente une prestation qui augmente l'avoir social de cette société et est susceptible, en contribuant au renforcement de son potentiel économique, d'augmenter la valeur de ses parts sociales.

Scanned with OKEN Scanner

se înscrie obligatoriu codul de identificare fiscală. Legea dispune că eliberarea certificatelor de înregistrare fiscală nu este supusă taxelor de timbru. Contribuabilii care realizează venituri din activitatea de comerț sau prestări de servicii către populație sunt obligați să afișeze certificatul de înregistrare fiscală în locurile unde se desfășoară activitatea. În cazul pierderii, furtului sau distrugerii certificatului de înregistrare fiscală, organul fiscal va elibera un duplicat al acestuia, în baza cererii contribuabililor și a dovezii de publicare a pierderii, furtului sau distrugerii în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a.

Certificatul de înregistrare fiscală se emite în două exemplare; primul exemplar se înmânează contribuabilului, iar al doilea exemplar se păstrează la dosarul fiscal al acestuia. Certificatul de înregistrare fiscală eliberat plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată va avea înscrise codul de identificare fiscală precedat de litera „R", precum și data luării în evidență ca plătitor de TVA. Această dată va rămâne neschimbată ori de câte ori plătitorul își schimbă certificatul de înregistrare, cu excepția situației în care este scos din evidența plătitorilor de TVA. În acest caz, atributul fiscal „R" nu va mai fi înscris pe certificatul de înregistrare. Certificatul de înregistrare fiscală conținând atributul fiscal „R" constituie dovada luării în evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Orice modificări ulterioare ale datelor din declarația de înregistrare fiscală trebuie aduse la cunoștința organului fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în termen de 30 de zile de la data producerii acestora, prin completarea și depunerea declarației de mențiuni. La încetarea condițiilor care au generat înregistrarea fiscală, contribuabilii au obligația de a preda organelor fiscale, în vederea anulării, certificatul de înregistrare fiscală, odată cu depunerea declarației de mențiuni. În cazul modificărilor intervenite în datele declarate inițial și înscrise în certificatul de înregistrare fiscală, contribuabilii vor depune, odată cu declarația de mențiuni, și certificatul de înregistrare fiscală în vederea anulării acestuia și eliberării unui nou certificat. Declarația de mențiuni va fi însoțită de documente care atestă modificările intervenite. În cazul comercianților, modificările intervenite în datele declarate inițial de comercianți și înscrise în certificatul de înregistrare, inclusiv cele

Scanned with OKEN Scanner

privitoare la înregistrarea în/scoaterea din evidenţă ca plătitori de TVA, se fac prin completarea şi depunerea cererii de înregistrare a menţiunilor/cererii de preschimbare a certificatului de înregistrare, potrivit dispoziţiilor legale privind înregistrarea comercianţilor. Modificările intervenite în datele declarate iniţial în vectorul fiscal vor fi declarate la organul fiscal competent.

Secţiunea a 3-a. Evidenţa fiscală

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale[1] şi a obligaţiilor fiscale de plată datorate, contribuabilii sunt obligaţi să conducă *evidenţe*

---

[1] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 230/2003. Reclamanta S.C. W.T.H.C. S.R.L. a solicitat anularea procesului-verbal din 24 februarie 2000, a dispoziţiei nr. 63/2000, acte emise de Direcţia Generală a Finanţelor Publice şi Controlului Financiar de Stat a judeţului Timiş şi deciziei nr. 885/2000 a Ministerului Finanţelor, cu privire la obligaţia de a plăti suma de 39.166.967 lei reprezentând impozit pe profit şi majorări de întârziere în sumă de 84.300.336 lei. În motivarea acţiunii, reclamanta a arătat că prin actele administrative contestate, pârâţii au apreciat în mod eronat că ar fi înregistrat ilegal, pe cheltuieli, suma de 237.402.164 lei reprezentând cheltuieli cu deplasarea în străinătate, a personalului societăţii, deşi acestea erau deductibile fiscal deoarece sunt legate de realizarea veniturilor societăţii. Curtea de Apel Timişoara, secţia comercială şi de contencios administrativ, prin sentinţa civilă nr. 94/CA/2002, a admis acţiunea. Hotărâre a fost atacată cu recurs de pârâţi, susţinând în esenţă, că suma cheltuielilor de deplasare nu poate fi considerată deductibilă la calculul impozitului pe profit, întrucât nu sunt aferente veniturilor realizate şi nu au fost înregistrate în contabilitate în baza unor documente legal întocmite. Recursul este fondat. Legea nr. 82/1991 a contabilităţii prevede în art. 6 alin. (2) că „orice operaţiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ". Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar prevede în art. 12 că, justificarea sumelor cheltuite în valută, cu excepţia celor reprezentând drepturile de diurnă, se face pe bază de documente, iar în situaţia în care, în unele ţări potrivit practicii existente pe plan local nu

Scanned with OKEN Scanner

fiscale, potrivit actelor normative în vigoare, respectiv potrivit Legii nr. 82/1991, legea contabilităţii. De asemenea, în vederea stabilirii preţurilor de transfer, contribuabilii care desfăşoară tranzacţii cu persoane afiliate au obligaţia ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească şi să prezinte, în termenele stabilite de acesta, *dosarul preţurilor de transfer*. Conţinutul dosarului preţurilor de transfer va fi aprobat prin ordin al preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală.

Fără îndoială că *evidenţa contabilă* a contribuabililor va fi condusă în acord cu normele ce reglementează acest aspect, prevederile Codului de procedură fiscală aplicându-se doar în completare. Evidenţele contabile şi fiscale vor fi păstrate, după caz, la domiciliul fiscal al contribuabilului, la sediile secundare ale acestuia, inclusiv pe suport electronic, sau pot fi încredinţate spre păstrare unei societăţi autorizate, potrivit legii, să presteze servicii de arhivare.

---

se eliberează documente sau acestea sunt reţinute de autorităţi, sumele cheltuite se justifică pe bază de declaraţie, pe proprie răspundere. În cauză, reclamanta nu a depus declaraţii pe proprie răspundere pentru justificarea sumelor cheltuite în valută, admisibile numai pentru situaţiile în care reclamanta ar fi făcut dovada că în ţările în care s-au efectuat deplasările nu se eliberează, potrivit practicii locale, documente justificative sau că, aceste documente au fost reţinute de autorităţile respectivelor state. Ordinele de deplasare, întocmite de reclamantă, nu reprezintă documente justificative în sensul prevederilor art. 6 din Legea nr. 82/1991, în condiţiile în care la acestea nu au fost anexate documente care să conţină viza trecerii frontierei de stat, la ieşirea şi intrarea în ţară, pentru a se putea determina perioada deplasării în străinătate, la calculul diurnei în valută, faţă de datele înscrise în ordinul de deplasare, scopul deplasării, cheltuielile de transport (bilete de avion, de tren, bonuri de benzină) şi alte cheltuieli (fax, telefon etc.). În lipsa justificării cheltuielilor cu transportul, cazarea şi a altor cheltuieli, pe cale de consecinţă, nu se pot justifica nici cheltuielile cu diurna. Admiţând acţiunea cu simpla motivare că respectivele cheltuieli cu deplasarea în străinătate a personalului se încadrează în limitele prevăzute de H.G. nr. 518/1995, instanţa a pronunţat o hotărâre nelegală şi netemeinică. Se impunea ca instanţa să verifice mai întâi prin probe suplimentare, dispuse chiar din oficiu, dacă susţinerile reclamantei sunt probate cu documente justificative, potrivit prevederilor legale. În consecinţă, s-a admis recursul, s-a casat sentinţa şi s-a trimis cauza aceleiaşi instanţe spre rejudecare.

Scanned with OKEN Scanner

Prin excepţie de la prevederile de mai sus, evidenţele contabile şi fiscale ale exerciţiului financiar în curs se păstrează, după caz, la domiciliul fiscal al contribuabililor, la sediile secundare ale acestora sau, în perioada 1-25 a lunii următoare, la sediul persoanei fizice ori juridice autorizate pentru prelucrarea lor în vederea întocmirii declaraţiilor fiscale. În cazul în care evidenţele contabile şi fiscale sunt ţinute cu ajutorul sistemelor electronice de gestiune, pe lângă datele arhivate în format electronic contribuabilul este obligat să păstreze şi să prezinte aplicaţiile informatice cu ajutorul cărora le-a generat.

De asemenea, contribuabilii sunt obligaţi să evidenţieze veniturile realizate şi cheltuielile efectuate din activităţile desfăşurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror alte documente prevăzute de lege, să utilizeze pentru activitatea desfăşurată documente primare şi de evidenţă contabilă stabilite prin lege, achiziţionate numai de la unităţile stabilite prin normele legale în vigoare, şi să completeze integral rubricile formularelor, corespunzător operaţiunilor înregistrate.

Deşi legiuitorul vorbeşte despre evidenţa fiscală ca fiind diferită de evidenţa contabilă, din punctul nostru de vedere, având în considerare şi analogia juridică, considerăm că această evidenţă va fi condusă după aceleaşi reguli aplicabile evidenţei contabile.

Secţiunea a 4-a. Stabilirea creanţelor fiscale (taxelor, impozitelor, contribuţiilor şi altor sume datorate bugetului general consolidat)

§1. Aspecte generale. Prescripţia dreptului de a stabili creanţe şi obligaţii fiscale[1]

Astfel cum am precizat mai sus, creanţele fiscale pot fi stabilite pe cale voluntară, prin intermediul declaraţiei fiscale urmate de decizia de impunere, respectiv pe cale forţată prin intermediul inspecţiei fiscale.

---

[1] *C.D. Popa*, Executarea silită a creanţelor financiar-bugetare, Ed. Lumina Lex, Bucureşti, 2000.

Scanned with OKEN Scanner

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se face prin *declarație fiscală*, în cazurile anume prevăzute de lege, respectiv prin *decizie* emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri. De asemenea, legea dispune că procedura de stabilire are loc chiar și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.

Stabilirea creanței fiscale nu trebuie confundată cu executarea acesteia, întrucât între cele două există diferențe semnificative, astfel cum rezultă și din faptul că legea stabilește termene și reguli de prescripție diferită.

Astfel, pentru stabilirea creanțelor fiscale ale statului, legea dispune[1] că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel. Termenul de prescripție a dreptului începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut

---

[1] Deciziile Curții Europene de Justiție. Arrêt du 11 juillet 2002, *Marks & Spencer* (C-62/00, Rec. p. I-6325) (cf. points 38, 46-47 et disp.). Le principe d'effectivité et le principe de protection de la confiance légitime s'opposent à une législation nationale qui réduit, avec effet rétroactif, le délai dans lequel peut être demandé le remboursement de sommes versées au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, lorsque celles-ci ont été perçues en violation de dispositions de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, qui ont un effet direct, telles que celles de l'article 11, A, paragraphe 1, de ladite directive. En effet, si le principe d'effectivité ne s'oppose pas à ce qu'une législation nationale réduise le délai pendant lequel peut être demandé le remboursement de sommes versées en violation du droit communautaire, c'est à la condition non seulement que le nouveau délai fixé présente un caractère raisonnable, mais également que cette nouvelle législation comporte un régime transitoire permettant aux justiciables de disposer d'un délai suffisant, après l'adoption de celle-ci, pour pouvoir introduire les demandes de remboursement qu'ils étaient en droit de présenter sous l'empire de l'ancienne législation. Un tel régime transitoire est nécessaire dès lors que l'application immédiate à ces demandes d'un délai de prescription plus court que celui précédemment en vigueur aurait pour effet de priver rétroactivement de leur droit à remboursement certains justiciables ou de ne leur laisser qu'un délai trop bref pour faire valoir ce droit.

Scanned with OKEN Scanner

creanţa fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel. Dreptul de a stabili obligaţii fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârşirea unei fapte prevăzute de legea penală şi începe să curgă de la data săvârşirii faptei ce constituie infracţiune sancţionată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă. Termenele de prescripţie se întrerup şi se suspendă în cazurile şi în condiţiile stabilite de Decretul nr. 167/1958 privind prescripţia extinctivă. În plus, termenul de prescripţie a dreptului de stabilire a obligaţiei fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecţiei fiscale şi momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecţiei fiscale.

Cât priveşte efectul împlinirii termenului de prescripţie, legea dispune că dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripţie a dreptului de stabilire a obligaţiei fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanţă fiscală.

§2. Declaraţia fiscală

Deşi legea nu defineşte în niciun fel natura juridică a declaraţiei fiscale, Normele metodologice dispun că declaraţiile fiscale sunt documente prin care se declară: a) impozitele, taxele şi contribuţiile datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligaţia calculării impozitelor şi taxelor revine plătitorului; b) bunurile şi veniturile impozabile, în cazul în care, potrivit legii, stabilirea impozitului[1] şi a

---

[1] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 269/2002. Noţiunile de „profit" şi „venit" nu sunt identice, ele acoperind două sfere semantice apropiate, dar nu substituibile una prin alta. În materie de aşezare a a impozitelor şi taxelor, de instituire a unor regimuri fiscale distincte pentru anumite categorii bunuri sau plătitori, reglementările sunt de strictă interpretare, neputând fi aplicate extensiv sau restrictiv prin adăugire la lege. În conformitate cu prevederile art. 13 alin. (1) pct. d) din O.G. nr. 68/1997, se penalizează cu 500.000 lei nedepunerea declaraţiei de către plătitorii care nu realizează profit impozabil. Dispoziţiile citate folosind expres cuvântul „profit" urmează, în mod obligatoriu, să se ia în considerare această categorie (noţiune) fiscală. Folosirea, prin echipolenţă, a celor doi termeni fiscali nu este admisibilă, la fel ca şi o interpretare a textului în sensul asimilării noţiunii de „profit" cu cea de „venit". În consecinţă, cunoscând că societatea reclamantă, prin structura sa funcţională nu realizează şi nu poate, obiectiv, realiza profit –

Scanned with OKEN Scanner

taxei se face de organul fiscal; c) impozitele colectate prin stopaj la sursă, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa impozite și taxe.

Cu titlu general, legea dispune că declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta. În cazul în care Codul fiscal nu prevede, Ministerul Finanțelor Publice va stabili termenul de depunere a declarației fiscale. De asemenea, obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care: a) a fost efectuată plata obligației fiscale; b) obligația fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale; c) organul fiscal a stabilit din oficiu baza de impunere și obligația fiscală; d) pentru obligația fiscală nu rezultă, în perioada de raportare, sume de plată, dar există obligația declarativă, conform legii.

În caz de inactivitate temporară sau în cazul obligațiilor de declarare a unor venituri care, potrivit legii, sunt scutite la plata impozitului pe venit, organul fiscal competent poate aproba, la cererea contribuabilului, alte termene sau condiții de depunere a declarațiilor fiscale, în funcție de necesitățile administrării obligațiilor fiscale. Asupra termenelor și condițiilor decide organul fiscal potrivit competențelor aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

---

fapt necontestat în cauză – se impune concluzia că nerespectarea obligației de depunere a declarației de impozite și taxe cade sub incidența textului precizat, fiind sancționabilă cu plata penalității în sumă de 500.000 lei. Este adevărat că prevederile art. 1 alin. (1) din O.G. nr. 24/1996 invocate prin Decizia nr. 283/2000 dată de Ministerul Finanțelor Publice în cadrul controlului administrativ jurisdicțional prealabil ar putea crea, în raport cu textul mai sus analizat, o anumită ambiguitate, justificându-se eventual precizări legislative, dar chestiunea, ca atare, excede competența instanțelor de judecată. Oricum, în soluționarea prezentului litigiu, trebuie reținut ca fiind aplicabile dispozițiile art. 13 alin. (1) pct. d) din O.G. nr. 68/1997, și pentru faptul că acest act normativ este posterior O.G. nr. 24/1996, republicată în anul 1999. În consecință, recursul declarat fiind fondat, a fost admis, s-a casat în parte sentința recurată și s-au anulat actele emise de organele de control și administrativ-jurisdicționale cu privire la suma de 58.919.045 lei, exonerând-o pe reclamantă de plata acestei sume, mai puțin 500.000 lei reprezentând penalitatea datorată în temeiul art. 13 alin. (1) pct. d) din O.G. nr. 68/1997.

Scanned with OKEN Scanner

Cât priveşte conţinutul şi forma declaraţiei fiscale, legea stabileşte că declaraţia fiscală se întocmeşte prin completarea unui formular pus la dispoziţie gratuit de organul fiscal. În declaraţia fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligaţiei fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege, să completeze declaraţiile fiscale înscriind corect, complet şi cu bună-credinţă informaţiile prevăzute de formular, corespunzătoare situaţiei sale fiscale şi să semneze declaraţia. Obligaţia de semnare a declaraţiei fiscale se consideră a fi îndeplinită şi în următoarele situaţii: a) în cazul transmiterii declaraţiilor fiscale prin sistemul electronic de plăţi. Data depunerii declaraţiei se consideră a fi data debitării contului plătitorului în baza acesteia; b) în cazul transmiterii declaraţiilor fiscale prin sisteme electronice de transmitere la distanţă.

Întrucât relevă situaţii de fapt fiscale, legea dispune că declaraţia fiscală trebuie însoţită de documentaţia cerută de prevederile legale.

Declaraţia fiscală, completată şi însoţită de documentele justificative, se depune la registratura organului fiscal competent sau la poştă prin scrisoare recomandată. Declaraţia fiscală poate fi transmisă prin mijloace electronice sau prin sisteme de transmitere la distanţă[1]. De asemenea, declaraţiile fiscale pot fi redactate de organul fiscal sub formă de proces-verbal, dacă din motive independente de voinţa contribuabilului acesta este în imposibilitatea de a scrie. Data depunerii declaraţiei fiscale este dată înregistrării acesteia la organul fiscal sau data depunerii la poştă, după caz.

Nedepunerea declaraţiei fiscale dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a obligaţiilor fiscale prin estimarea bazei de impunere. Stabilirea din oficiu a obligaţiilor fiscale nu se poate face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înştiinţarea contribuabilului privind depăşirea termenului legal de depunere a declaraţiei fiscale.

Înregistrarea declaraţiilor fiscale nu elimină dreptul contribuabilului de a corecta, din proprie iniţiativă, declaraţiile fiscale. Declaraţiile fiscale pot fi corectate de către contribuabili, din proprie iniţiativă, ori de cate ori constată erori în declaraţia iniţială, prin depunerea unei declaraţii rectificative la organul fiscal competent. Declaraţia rectificativă se întocmeşte pe acelaşi model de formular

[1] Ordinul nr. 2210/2006 privind depunerea declaraţiilor fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanţă.

Scanned with OKEN Scanner

ca și cel care se corectează, situație în care se va înscrie „X" în căsuța prevăzută în acest scop, cu excepția situației prevăzute la pct. 81.3, precum și a impozitelor care se stabilesc de plătitori prin autoimpunere sau reținere la sursă, pentru care se completează un formular distinct. Declarația rectificativă va fi completată înscriindu-se toate datele și informațiile prevăzute de formular, inclusiv cele care nu diferă față de declarația inițială. În cazul taxei pe valoarea adăugată, sumele rezultate din corectarea erorilor de înregistrare în evidențele de taxă pe valoarea adăugată se înregistrează la rândurile de regularizări din decontul lunii în care au fost operate corecțiile.

§3. Decizia de impunere[1]

Decizia de impunere, alături de declarația fiscală, constituie modalități de stabilire[2] a creanțelor fiscale ale statului. Spre deosebire

---

[1] Deciziile Curții Europene de Justiție. 1. Arrêt du 26 avril 2005, *Goed Wonen* (C-376/02) (cf. point 45 et disp.). Les principes de la protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique ne s'opposent pas à ce qu'un État membre, à titre exceptionnel, et afin d'éviter que soient utilisés à grande échelle, pendant le processus législatif, des montages financiers destinés à minimiser la charge de la taxe sur la valeur ajoutée contre lesquels une loi de modification vise précisément à lutter, donne à cette loi un effet rétroactif, dans la mesure ou, notamment, les opérateurs économiques effectuant des opérations économiques telles que celles visées par la loi ont été avertis de la prochaine adoption de cette loi et de l'effet rétroactif envisagé de manière telle qu'ils soient en mesure de comprendre les conséquences de la modification législative envisagée pour les opérations qu'ils pratiquent. Lorsque cette loi exonère une opération économique sur un bien immeuble auparavant soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, elle peut avoir pour effet d'annuler la régularisation de la taxe sur la valeur ajoutée intervenue en raison de l'exercice, au moment de l'affectation d'un immeuble à l'opération considérée à ce moment comme taxée, d'un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée sur la livraison de ce bien immeuble.

[2] Decizia nr. 193/2002 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor pct. 5 din Anexa nr. 2 la Legea nr. 27/1994 privind taxele și impozitele locale, republicată, cu modificările ulterioare (M. Of. nr. 544 din 25 iulie 2002). Examinând excepția, Curtea constată că o excepție având același obiect a mai fost ridicată de același autor într-un dosar

Scanned with OKEN Scanner

de declaraţia fiscală, decizia de impunere constituie modalitatea cel mai des întâlnită de stabilire a creanţelor fiscale. Legea dispune că organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere. Pentru creanţele administrate de Ministerul Finanţelor Publice prin Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanţelor publice, se pot stabili şi alte competenţe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecţiei fiscale. De asemenea, decizia de impunere se emite, dacă este necesar, şi în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere.

Legea asimilează deciziei de impunere şi declaraţia fiscală întocmită potrivit legii sub rezerva unei verificări ulterioare şi produce efectele juridice ale înştiinţării de plată de la data depunerii acesteia. În situaţia în care legea nu prevede obligaţia de calculare a

---

aflat pe rolul aceleiaşi instanţe de judecată. Cu privire la această excepţie Curtea a pronunţat Decizia nr. 326/2001 (M. Of. nr. 102 din 6 februarie 2002), statuând că textele legale criticate nu contravin Constituţiei. În considerentele acestei decizii, Curtea a reţinut că prin textul criticat nu se prevede posibilitatea stabilirii impozitului pe clădiri asupra construcţiilor speciale pe care le enumera, ci, dimpotrivă, se exceptează aceste construcţii de la impozitare. Necuprinderea în anexa menţionată a unor construcţii speciale ca acelea nominalizate de autorul excepţiei nu poate duce la concluzia că aceste dispoziţii ar contraveni prevederilor art. 138 alin. (2) din Constituţie şi nici altor prevederi ale Legii fundamentale. Curtea Constituţională a statuat în mod constant în jurisprudenţa sa (de exemplu, Decizia nr. 148/1996 (M. Of. nr. 52 din 28 martie 1997) faptul că legiuitorul are libertatea de a aprecia asupra situaţiilor în care poate stabili anumite facilităţi fiscale, iar astfel de opţiuni nu pot fi cenzurate pe cale de contencios constituţional. De asemenea, Curtea a mai reţinut că textul criticat nu încalcă nici prevederile art. 41 alin. (2) teza întâi din Constituţie, potrivit cărora „proprietatea privată este ocrotită în mod egal de lege, indiferent de titular" şi nici prevederile art. 53 alin. (2) din Legea fundamentală, potrivit cărora „sistemul legal de impuneri trebuie să asigure aşezarea justă a sarcinilor fiscale", deoarece nu conţine discriminări în funcţie de forma de proprietate asupra clădirilor şi construcţiilor speciale supuse impozitului sau în funcţie de alte criterii. Atât considerentele, cât şi soluţia din această decizie sunt valabile şi în cauza de faţă, neexistând motive care să justifice modificarea jurisprudenţei Curţii.

Scanned with OKEN Scanner

impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere. Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.

Sub aspectul naturii juridice, legea dispune că decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile actului administrativ fiscal, respectiv trebuie să cuprindă, pe lângă elementele actului administrativ, și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.

Pe lângă declarația fiscală, legea asimilează deciziei de impunere și următoarele acte administrative fiscale: a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat; b) deciziile referitoare la bazele de impunere; c) deciziile referitoare la obligațiile de plata accesorii; d) procesele-verbale prevăzute de lege.

Cât privește deciziile referitoare la bazele de impunere, legea dispune că bazele de impunere se stabilesc separat, prin decizie referitoare la bazele de impunere, în următoarele situații: a) când venitul impozabil este realizat de mai multe persoane. Decizia va cuprinde și repartizarea venitului impozabil pe fiecare persoană care a participat la realizarea venitului; b) când sursa venitului impozabil se află pe raza altui organ fiscal decât cel competent teritorial. În acest caz competența de a stabili baza de impunere o deține organul fiscal pe raza căruia se află sursa venitului.

Decizia de impunere, sub rezerva verificării ulterioare, poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatărilor organului fiscal competent. Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție sau ca urmare a inspecției fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție.

Scanned with OKEN Scanner

§4. Inspecţia fiscală

Inspecţia fiscală constituie atribuţia exclusivă a organelor fiscale în vederea stabilirii taxelor şi impozitelor. Aceasta are ca *obiect* verificarea bazelor de impunere, a legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată, precum şi a accesoriilor aferente acestora[1].

---

[1] Decizia nr. 197/2004 referitoare la excepţia de neconstituţionalitate a dispoziţiilor art. 61 din O.G. nr. 36/2002 privind impozitele şi taxele locale, precum şi celor ale art. 1 alin. (1) lit. c), ale art. 10 alin. (3) şi ale art. 190-199 din O.G. nr. 39/2003 privind procedurile de administrare a creanţelor bugetelor locale (M. Of. nr. 521 din 9 iunie 2004). Analizând excepţia de neconstituţionalitate astfel formulată, Curtea constată că dispoziţiile legale criticate de autorul excepţiei au fost abrogate prin Codul fiscal şi Codul de procedură fiscală, fără să fi fost preluate prevederi care să reglementeze soluţionarea de către organele administrative fiscale a contestaţiilor cu privire la actele instanţelor judecătoreşti prin care se stabileşte taxa judiciară de timbru. De altfel, această procedură nici nu mai era posibilă, întrucât, anterior adoptării celor două acte normative, Codul fiscal şi Codul de procedură fiscală, Curtea Constituţională a stabilit, prin Decizia nr. 127/2003 (M. Of. nr. 275 din 18 aprilie 2003), că sunt neconstituţionale dispoziţiile art. 1 alin. (2) teza întâi din O.U.G. nr. 13/2001 privind soluţionarea contestaţiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanţelor Publice, în măsura în care se referă şi la taxele judiciare de timbru stabilite de instanţele judecătoreşti, iar prin Decizia nr. 233 din 5 iunie 2003 (M. Of. nr. 537 din 25 iulie 2003), a constatat şi neconstituţionalitatea dispoziţiilor art. 18 alin. (2) din Legea nr. 146/1997 privind taxele judiciare de timbru, în măsura în care se referă şi la taxele judiciare de timbru stabilite de instanţele judecătoreşti. În considerentele celor două decizii s-a reţinut în esenţă că, deşi „stabilirea cuantumului şi verificarea plăţii taxelor judiciare de timbru nu sunt acte propriu-zise de înfăptuire a justiţiei, acestea sunt strâns legate de actul de justiţie, privind chestiuni prejudiciale ce ţin pe loc ori chiar împiedică înfăptuirea actului de justiţie. Soluţionarea unei eventuale contestaţii privind modul de stabilire de către instanţa judecătorească a obligaţiei de plată şi a cuantumului taxei judiciare de timbru constituie fără îndoială un act de înfăptuire a justiţiei". De asemenea, Curtea a stabilit

Scanned with OKEN Scanner

În exercitarea inspecției fiscale, organele fiscale au următoarele *atribuții*: a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor[1] și

---

că „nicio autoritate a administrației publice nu poate controla, anula ori modifica o hotărâre a unei instanțe judecătorești sau o măsură dispusă de instanță ori de un judecător, în legătură cu activitatea de judecată. Prin urmare, darea în competența organelor Ministerului Finanțelor Publice a soluționării contestațiilor împotriva modului de stabilire, de către instanța judecătorească, a taxei judiciare de timbru este contrară principiului separației puterilor în stat și, în mod direct, dispozițiilor art. 125 alin. (1) din Constituție" (Decizia nr. 127/2003 a Curții Constituționale). Prin Decizia nr. 233/2003, Curtea Constituțională a reținut că „luând în considerare faptul că taxele judiciare de timbru se stabilesc de către instanțele judecătorești prin încheieri pronunțate în cadrul procesului, fiind supuse căilor de atac prevăzute de lege, (...) nu se poate admite, fără riscul încălcării principiilor și normelor constituționale, ca modul de stabilire a taxei judiciare de timbru să fie cenzurat pe calea procedurii administrative (...)". Având în vedere că prevederile criticate de autorul excepției nu mai sunt în vigoare, fiind expres abrogate, după sesizarea Curții Constituționale, de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, care nu au preluat dispozițiile care se referă la posibilitatea unui control administrativ cu privire la încheierile instanțelor judecătorești prin care s-a stabilit taxa judiciară de timbru, Curtea constată că excepția a devenit inadmisibilă, conform dispozițiilor art. 23 alin. (1) din Legea nr. 47/1992, republicată.

[1] Decizia nr. 110/2002 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 38 alin. (2) lit. d) teza a treia din Legea administrației publice locale nr. 215/2001, cu modificările ulterioare, și ale art. 58 din Legea nr. 27/1994 privind impozitele și taxele locale, republicată, cu modificările ulterioare (M. Of. nr. 409 din 13 iunie 2002). Examinând excepția de neconstituționalitate ridicată, Curtea Constituțională constată că prevederile art. 38 alin. (2) lit. d) din Legea administrației publice locale nr. 215/2001, cu modificările ulterioare, precum și cele ale art. 58 din Legea nr. 27/1994 privind impozitele și taxele locale, republicată, cu modificările ulterioare, au mai făcut obiectul controlului de constituționalitate, în esență, pentru aceleași motive ca și în prezenta cauză și prin raportare tot la dispozițiile art. 138 alin. (2) din Constituție. Astfel, prin Decizia nr. 195/2001 (M. Of. nr. 569 din 12 septembrie 2001), respingând excepția de neconstituționalitate, Curtea a reținut că în realitate „nu este vorba de o problemă de constituționalitate, întrucât autorul excepției nu are în vedere limitele legale, ci limitele în înțelesul de niveluri ale impozitelor și

Scanned with OKEN Scanner

faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale; b) analiza şi evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse; c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale, d) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului; e) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului; f) discutarea constatărilor şi solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz; g) solicitarea de informații de la terți; h) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată şi/ sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale; i) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum şi a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; j) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

---

taxelor, domeniu care ține de politica fiscală. În acest domeniu autoritățile administrației publice locale au drept de apreciere şi de decizie autonomă, hotărârile lor fiind însă supuse controlului prefecților". S-a mai reținut că „în temeiul prevederilor art. 27 alin. (1) din Legea nr. 215/2001, Prefectul poate ataca, în total sau în parte, în fața instanței de contencios administrativ, hotărârile adoptate de consiliul local sau de consiliul județean, precum şi dispozițiile emise de primar sau de preşedintele consiliului județean, în cazul în care consideră aceste acte sau prevederi din ele ca fiind ilegale. Actul sau prevederile acestuia care au fost atacate sunt suspendate de drept". Întrucât nu au intervenit elemente noi de natură să justifice schimbarea soluției anterior pronunțate, cele statuate prin decizia Curții Constituționale nr. 195/2001 îşi mențin valabilitatea şi în prezenta cauză. În ceea ce priveşte invocarea încălcării, prin textele de lege criticate, a dispozițiilor art. 43 alin. (1) din Constituție, referitoare la obligația statului de a lua măsuri de dezvoltare economică şi de protecție socială, de natură să asigure cetățenilor un nivel de trai decent, Curtea constată că acestea nu sunt incidente în cauză.

Scanned with OKEN Scanner

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii; l) efectuarea de investigații fiscale; m) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale; n) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

Solicitarea de explicații scrise de la contribuabil se va face în timpul inspecției fiscale, ori de câte ori acestea sunt necesare pentru clarificarea și definitivarea constatărilor privind situația fiscală a contribuabilului. În cazul în care persoana în cauza refuză să furnizeze explicațiile solicitate sau să răspundă la unele întrebări, organele de inspecție fiscală vor transmite întrebările printr-o adresă scrisă, stabilind un termen util de cel puțin 5 zile lucrătoare pentru formularea răspunsului. În cazul în care nu se primește răspunsul solicitat, se va consemna refuzul în raportul privind rezultatul inspecției fiscale sau în procesul-verbal. În toate cazurile, explicațiile la întrebările puse de organele de inspecție fiscală se vor da în scris prin „notă explicativă".

Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare. Când organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite potrivit legii să estimeze baza de impunere, se vor menționa în actul de inspecție motivele de fapt și temeiul legal care au determinat folosirea estimării, precum și criteriile de estimare.

Inspecția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege. În cazul contribuabililor care au sedii secundare, inspecția fiscală se va exercita, de regulă, concomitent la sediul principal și la sediile secundare de către organul fiscal competent. De asemenea, organul fiscal competent poate delega competența de efectuare a inspecției fiscale organelor fiscale în a căror rază teritorială se află sediile secundare. În acest caz, coordonarea activității de inspecție fiscală se face de către organul fiscal în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului.

Scanned with OKEN Scanner

La sediile secundare se încheie, de regulă, acte de inspecţie care se centralizează şi se definitivează în actul de inspecţie încheiat de organul fiscal în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului. Pentru impozitele, taxele şi contribuţiile care, potrivit legii, se datorează şi se plătesc de un sediu secundar, se încheie acte de inspecţie fiscală definitive de către organul de inspecţie fiscală în a cărui rază teritorială se află situat sediul secundar.

Legea reglementează în mod expres *formele de inspecţie fiscală* ca fiind următoarele: a) inspecţia fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligaţiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată; b) inspecţia fiscală parţială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligaţii fiscale, pentru o perioadă de timp determinată. Inspecţia fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale.

În realizarea atribuţiilor, inspecţia fiscală poate aplica următoarele *proceduri de control*: a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică şi documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existenţa unor fapte de încălcare a legislaţiei fiscale, fără anunţarea în prealabil a contribuabilului; b) controlul încrucişat, care constă în verificarea documentelor şi operaţiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelaţie cu cele deţinute de alte persoane; controlul încrucişat poate fi şi inopinat. La finalizarea ambelor forme de control organul fiscale trebuie să încheie proces-verbal.

În ceea ce priveşte *metodele de control*, legea dispune că inspecţia fiscală poate aplica următoarele metode de control: a) controlul prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor şi operaţiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidenţiere şi de plată a obligaţiilor fiscale datorate bugetului general consolidat; b) controlul electronic, care constă în activitatea de verificare a contabilităţii şi a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare şi testare asistate de instrumente informatice specializate.

Scanned with OKEN Scanner

Utilizarea procedurilor de control se poate face individual sau combinat, în funcție de scopul, obiectivele, complexitatea, dificultățile, specificul activității desfășurate și de perioada inspecției fiscale. Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative se apreciază de inspector și va avea în vedere volumul, valoarea și ponderea lor în activitatea contribuabilului.

Fiind o modalitate de stabilire a creanțelor fiscale, legea dispune că inspecția fiscală se efectuează în cadrul *termenului de prescripție* a dreptului de a stabili obligații fiscale. La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior. La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații: a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat; b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție; c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.

Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat. În cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, competența de exercitare a inspecției fiscale se stabilește prin regulamentul de organizare și funcționare aprobat în condițiile legii. Agenția Națională de Administrare Fiscală are competența generală materială și teritorială în efectuarea inspecției fiscale în domeniul impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și al celorlalte sume datorate bugetului general consolidat pentru a căror administrare este competentă potrivit legii. Unitățile administrativ-teritoriale, prin compartimentele de specialitate din structura acestora, au competența materială și teritorială pentru efectuarea

Scanned with OKEN Scanner

inspecţiei fiscale în domeniul impozitelor, taxelor şi al altor venituri pentru a căror administrare sunt competente, potrivit legii.

Organele fiscale au dreptul potestativ de a selecta contribuabilii supuşi controlului, drept ce nu poate fi cenzurat în niciun fel de instanţele judecătoreşti. Selectarea contribuabililor ce urmează a fi supuşi inspecţiei fiscale este efectuată de către organul fiscal competent. Contribuabilul nu poate face obiecţii cu privire la procedura de selectare folosită.

Înaintea desfăşurării inspecţiei fiscale, organul fiscal are obligaţia să înştiinţeze contribuabilul în legătură cu acţiunea care urmează să se desfăşoare, prin transmiterea unui aviz de inspecţie fiscală. Acest act administrativ trebuie să cuprindă: a) temeiul juridic al inspecţiei fiscale; b) data de începere a inspecţiei fiscale; c) obligaţiile fiscale şi perioadele ce urmează a fi supuse inspecţiei fiscale; d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecţiei fiscale. Amânarea datei de începere a inspecţiei fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate.

La cererea temeinic justificată a contribuabililor, organul de inspecţie fiscală poate aproba *amânarea datei începerii inspecţiei fiscale*, comunicându-le acestora data la care a fost reprogramată inspecţia fiscală. Avizul de inspecţie fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecţiei fiscale, astfel: a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili; b) cu 15 zile pentru ceilalţi contribuabili. Nu este necesară comunicarea avizului de inspecţie fiscală: a) pentru soluţionarea unor cereri ale contribuabilului. Pe durata unei inspecţii fiscale pentru soluţionarea unei cereri a contribuabilului, organul de inspecţie poate decide efectuarea unei inspecţii generale sau parţiale. În acest caz, avizul de inspecţie se comunică contribuabilului chiar în cursul efectuării inspecţiei pentru soluţionarea cererii; b) în cazul unor acţiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorităţi, potrivit legii; c) în cazul controlului inopinat şi al controlului încrucişat; d) în cazul refacerii controlului ca urmare a unei dispoziţii de reverificare cuprinse în decizia de soluţionare a contestaţiei.

Inspecţia fiscală se desfăşoară, de regulă, în spaţiile de lucru ale contribuabilului. Contribuabilul trebuie să pună la dispoziţie un spaţiu adecvat, precum şi logistica necesară desfăşurării inspecţiei

Scanned with OKEN Scanner

fiscale. Dacă nu există un spațiu de lucru adecvat pentru derularea inspecției fiscale, atunci activitatea de inspecție se va putea desfășura la sediul organului fiscal sau în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul. Indiferent de locul unde se desfășoară inspecția fiscală, organul fiscal are dreptul să inspecteze locurile în care se desfășoară activitatea, în prezența contribuabilului sau a unei persoane desemnate de acesta. De asemenea, inspecția fiscală se desfășoară, de regulă, în timpul programului de lucru al contribuabilului. Inspecția fiscală se poate desfășura și în afara programului de lucru al contribuabilului, cu acordul scris al acestuia și cu aprobarea conducătorului organului fiscal. Prin spațiul adecvat necesar desfășurării inspecției fiscale se înțelege asigurarea unui spațiu în limita posibilităților contribuabilului, după caz, dotat cu necesarul minim de birotică și care să permită păstrarea în siguranță a documentelor primite pentru inspecția fiscală sau elaborate de către organele de inspecție fiscală. În cazul în care contribuabilul nu poate asigura un spațiu corespunzător, va anunța în scris și motivat organul de inspecție fiscală competent.

Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni. În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni. Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

Inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere și va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspecției fiscale. De regulă, inspecția fiscală se efectuează o singură dată[1] pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume

---

[1] I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 1705/2005. Aceeași societate comercială nu poate fi controlată pentru aceeași perioadă și pentru aceleași impozite, dacă nu au apărut date suplimentare necunoscute organului fiscal la data efectuării primului control. Potrivit reglementărilor contabile și

Scanned with OKEN Scanner

fiscale, majorările de întârziere sunt asimilate dobânzilor din punctul de vedere al naturii şi al rolului acestora, iar penalităţile constituie sancţiuni pentru întârzierea plăţilor, ambele reprezentând cheltuieli pentru debitor. Astfel, în temeiul dispoziţiilor art. 87 din Legea nr. 64/1995, coroborate cu dispoziţiile art. IV alin. (2) din O.G. nr. 38/2002, majorările de întârziere şi penalităţile nu pot fi adăugate creanţelor născute în sarcina unei societăţi comerciale anterior deschiderii procedurii de reorganizare judiciară. Potrivit art. 19 din O.G. nr. 70/1997, controlul fiscal se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit şi pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Cum pentru al doilea control nu au apărut date suplimentare, necunoscute organului fiscal la data efectuării primului control, care să modifice şi să influenţeze rezultatele acestuia, procesul-verbal nr. 1568/2002 este nelegal şi în mod corect a fost anulat de instanţă. Anularea actului se impunea şi din perspectiva dispoziţiilor art. 37 din Legea nr. 64/1995 modificată prin O.G. nr. 38/2002, care prevăd că „nicio dobândă, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuială nu va putea fi adăugată creanţelor născute anterior deschiderii procedurii (...)". Se constată că reclamanta, la data controlului, se afla în procedura reorganizării judiciare, iar debitele stabilite prin procesul-verbal atacat constau în majorări de întârziere şi penalităţi, care erau interzise în mod expres de textul citat. De altfel, art. 37 din Legea nr. 64/1995, în redactarea anterioară modificării aduse prin O.G. nr. 38/2002, prevedea în acelaşi sens, însă în termeni generici: „nicio dobândă ori cheltuială nu va putea fi adăugată creanţelor negarantate sau părţilor negarantate din creanţele garantate de la data deschiderii procedurii". Majorările de întârziere sunt asimilate dobânzilor din punctul de vedere al naturii şi rolului acestora, penalităţile constituie sancţiuni pentru întârzierea plăţilor însă ambele reprezintă cheltuieli pentru debitor, în acest fel fiind calificate de reglementările contabile şi fiscale. Este reală susţinerea Ministerului Muncii şi Solidarităţii Sociale în sensul că O.G. nr. 38/2002 pentru modificarea Legii nr. 64/1995, respectiv art. 53 de modificare a art. 60 din Legea nr. 64/1995, pct. 7) prevede că „pentru neachitarea obligaţiilor bugetare datorate atât înainte, cât şi după deschiderea procedurii de reorganizare judiciară, debitorul datorează majorări de întârziere şi penalităţi de întârziere". Însă art. IV alin. (1) din O.G. nr. 38/2002 stipulează că „procedurile deschise până la data intrării în vigoare a prezentei ordonanţe vor continua să fie administrate şi lichidate conform prevederilor legale în vigoare anterioare modificărilor şi completărilor aduse Legii nr. 64/1995 prin prezenta ordonanţă". Aşadar, textul invocat de recurent nu are aplicabilitate, întrucât intimata-reclamantă se afla în procedura reorganizării

Scanned with OKEN Scanner

datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

La începerea inspecției fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control. Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control. La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală. În declarație se va menționa și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil.

În cadrul procedurii de inspecție fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. La începerea inspecției fiscale, contribuabilul trebuie

---

judiciare din anul 2000. Susținerile recurentei Direcția pentru Dialog, Familie și Solidaritate Socială Vaslui privind actele enumerate în motivarea recursului, nu pot fi reținute. Conținutul adresei nr. 5258/2001 a Ministerului Finanțelor Publice, procesul-verbal al Curții de Conturi și decizia de speță a Curții Supreme de Justiție, reprezintă aprecieri ale autorităților de la care emană referitoare la alte situații și nu la acea dedusă judecății. Pentru considerentele expuse, procesul-verbal de control și Decizia nr. 2/2003 a Ministerului Muncii și Solidarității Sociale au fost anulate în mod corect de către curtea de apel, astfel încât recursurile vor fi respinse ca nefondate. Având în vedere că prin O.G. nr. 86/2003 Ministerul Finanțelor Publice s-a subrogat în drepturile Ministerului Muncii și Solidarității Sociale, iar Direcția Generală a Finanțelor Publice Vaslui s-a subrogat în drepturile Direcției pentru Dialog, Familie și Solidaritate Socială Vaslui, decizia va fi pronunțată și față de aceste autorități publice.

Scanned with OKEN Scanner

informat că poate numi persoane care să dea informaţii. Dacă informaţiile contribuabilului sau cele ale persoanei numite de acesta sunt insuficiente, atunci inspectorul fiscal se poate adresa şi altor persoane pentru obţinerea de informaţii. Pe toată durata exercitării inspecţiei fiscale contribuabilii supuşi acesteia au dreptul de a beneficia de asistenţă de specialitate sau juridică.

De asemenea, contribuabilul are dreptul de a fi informat pe parcursul desfăşurării inspecţiei fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecţia fiscală. La încheierea inspecţiei fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările şi consecinţele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-şi exprima punctul de vedere cu excepţia cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecţiei fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunţă la acest drept şi notifică acest fapt organelor de inspecţie fiscală.

Organele fiscale au obligaţia să sesizeze organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecţiei fiscale şi care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracţiuni, în condiţiile prevăzute de legea penală. Într-o astfel de ipoteză, organele de inspecţie au obligaţia de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecţie şi de către contribuabilul supus inspecţiei, cu sau fără explicaţii ori obiecţiuni din partea contribuabilului. În cazul în care cel supus controlului refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecţie fiscală va consemna despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal va fi comunicat contribuabilului.

Rezultatul inspecţiei fiscale va fi consemnat într-un *raport scris*, în care se vor prezenta constatările inspecţiei din punct de vedere faptic şi legal. La finalizarea inspecţiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde şi diferenţe în plus sau în minus, după caz, faţă de creanţa fiscală existentă la momentul începerii inspecţiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere. La raportul privind rezultatele inspecţiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale

Scanned with OKEN Scanner

încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul IV
Executarea creanțelor și obligațiilor fiscale

Secțiunea 1. Aspecte generale. Colectarea creanțelor fiscale sau executarea creanțelor fiscale?

Codul de procedură fiscală vorbește despre *colectarea creanțelor fiscale*[1], adică a sumelor de bani pe care contribuabilii trebuie să le plătească cu titlu de taxe, impozite și contribuții. În acest sens, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

În ceea ce ne privește, întrucât ne aflăm pe tărâmul juridicului, iar drepturile se execută și obligațiile se îndeplinesc, considerăm că riguros juridic ar fi să vorbim despre executarea drepturilor de creanță fiscală, respectiv îndeplinirea obligațiilor fiscale corelative.

Executarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi: a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii; b) declarația fiscală, angajamentul de plată sau documentul întocmit de plătitor prin care acesta declară obligațiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de către plătitor, potrivit legii; c) decizia prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru creanțele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, stabilite de organele competente; d) declarația vamală pentru obligațiile de plată în vamă; e) documentul prin care se stabilește și se individualizează datoria vamală, inclusiv accesorii,

---

[1] Comisia Europeană, în practica sa cu privire al colectarea creanțelor fiscale (Fiscal Blueprints – Systems and functioning) definește „debt collecting – set of systems and procedures assuring that tax debts which are not spontaneously paid are collected in the simplest and most efficient way".

Scanned with OKEN Scanner

potrivit legii; f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale; g) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte în cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare și al altor creanțe fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească.

Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează. Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării acestora, astfel: a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare; b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare. Pentru obligațiile fiscale eșalonate sau amânate la plată, precum și pentru accesoriile acestora, termenul de plată se stabilește prin documentul prin care se acordă înlesnirea respectivă.

Pentru creanțele fiscale, administrate de Ministerul Finanțelor Publice, care nu au prevăzute termene de plată, acestea vor fi stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice, iar pentru creanțele fiscale ale bugetelor locale care nu au prevăzute termene de plată, acestea se stabilesc prin ordin comun al ministrului administrației și internelor și al ministrului finanțelor publice. Contribuțiile sociale administrate de Ministerul Finanțelor Publice, după calcularea și reținerea acestora conform reglementărilor legale în materie, se virează până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se efectuează plata drepturilor salariale.

Prin derogare de la dispozițiile legale de mai sus privind termenele de plată, impozitele și contribuțiile aferente veniturilor din salarii se plătesc după o procedură anume prevăzută de lege.

Deși legea distinge în mod implicit, trebuie avut în vedere și faptul că stingerea creanțelor fiscale se face prin aceleași modalități și în ipoteza în care calitatea de creditor revine contribuabilului. Din punctul nostru de vedere, creanțele al căror titular este contribuabilul sunt creanțe fiscale chiar dacă sunt deținute de contribuabili,

Scanned with OKEN Scanner

întrucât: a) pentru acestea se plătesc aceleași dobânzi și majorări de întârziere ca și pentru creanțele deținute de stat; b) se recuperează după aceeași procedură ca și creanțele statului; c) sunt menționate de art. 21 ca fiind creanțe fiscale.

Secțiunea a 2-a. Plata creanțelor fiscale

Codul de procedură fiscală dispune că plățile către organele fiscale – adică plata creanțelor fiscale deținute de stat – se pot efectua prin intermediul băncilor, trezoreriilor și al altor instituții autorizate să deruleze operațiuni de plată. Plata obligațiilor fiscale se poate realiza de debitori, distinct pe fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat, inclusiv majorări de întârziere[1].

În cazul stingerii prin plată[2] a obligațiilor fiscale, *momentul plății* este: a) în cazul plăților în numerar, data înscrisă în documentul de plată eliberat de organele sau persoanele abilitate de organul fiscal; b) în cazul plăților efectuate prin mandat poștal, data poștei, înscrisă pe mandatul poștal; c) în cazul plăților efectuate prin decontare bancară, data la care băncile debitează contul plătitorului pe baza instrumentelor de decontare specifice, astfel cum aceasta informație

---

[1] Dispozițiile art. 1093 C.civ. se aplică în mod corespunzător.

[2] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 174/2002. Nu este rău-platnic și nu trebuie exclus de la beneficiul reducerii obligațiilor fiscale reglementat prin O.U.G. nr. 11/1999 contribuabilul care a omis plata unei sume infime în comparație cu totalul impozitelor și taxelor plătite. Instanța de fond a făcut o corectă interpretare și aplicare a legislației în vigoare, în litera și spiritul acesteia, pronunțând o sentință legală și temeinică, de natură a pune în drepturi un contribuabil bun platnic căruia pentru o eroare nesemnificativă, remediată în termen, nu i se poate aplica același tratament cu cel al rău-platnicilor. De altfel, din însuși modul de redactare a O.U.G. nr. 11/1999 rezultă că ivirea unor astfel de situații, în care se află societatea reclamantă, a fost prevăzută, indicându-se soluțiile corespunzătoare, iar interpretările restrictive și rigide date de autoritățile fiscale acestor reglementări conduc la promovarea unor aprecieri artificiale de natură a lipsi respectivul act normativ de chiar rațiunea pentru care a fost adoptat, aceea de a încuraja și stimula bunul platnic.

Scanned with OKEN Scanner

este transmisă prin mesajul electronic de plată de către instituția bancară inițiatoare, potrivit reglementărilor specifice în vigoare, cu excepția situațiilor prevăzute de lege, data putând fi dovedită prin extrasul de cont al contribuabilului; d) pentru obligațiile fiscale care se sting prin anulare de timbre fiscale mobile, data înregistrării la organul competent a documentului sau a actului pentru care s-au depus și anulat timbrele datorate potrivit legii.

Interpretarea și aplicarea acestui text de lege trebuie făcute în legătură directă cu prevederile legale potrivit cărora nedecontarea de către unitățile bancare a sumelor cuvenite bugetului general consolidat, în termen de 3 zile lucrătoare de la data debitării contului plătitorului, atrage pentru contribuabil plata de dobânzi și penalități de întârziere.

Având în vedere prevederile legale mai sus-menționate precizăm următoarele:

1) dispozițiile legale fac distincție între data plății obligațiilor fiscale și data stingerii acestor obligații. Data plății obligațiilor fiscale este momentul în care instituția bancară debitează contul contribuabilului. Data stingerii obligațiilor fiscale este momentul în care instituția bancară decontează sumele cuvenite (debitate) către bugetul statului;

2) instituția bancară poate deconta către bugetul statului sumele debitate din contul contribuabilului în termen de 3 zile lucrătoare de la data debitării contului. Data debitării contului contribuabilului poate fi dovedită cu extrasul de cont. Nedecontarea către bugetul statului a sumelor debitate din contul contribuabilului are ca efect faptul că obligația fiscală subzistă, iar contribuabilul va fi obligat la plata de dobânzi și de penalități de întârziere;

3) dobânzile și penalitățile de întârziere vor începe să curgă la expirarea celor trei zile lucrătoare în care instituția bancară trebuia să plătească la bugetul statului sumele debitate din contul contribuabilului;

4) în cazul în care banca nu a respectat termenul de 3 zile în care trebuie să achite către bugetul statului sumele cu care a debitat contul contribuabilului, acesta din urmă are posibilitatea să se regreseze împotriva instituției bancare, solicitând plata de daune-interese pentru prejudiciul suferit.

Scanned with OKEN Scanner

Acest text de lege este cel mai afectat de modificările aduse Codului de procedură fiscală, în sensul că este modificat de O.G. nr. 20/2004, modificare menţinută parţial de Legea nr. 210/2005, iar începând cu data de 1 ianuarie 2007 textul în cauză dobândeşte o nouă redactare. În accepţiunea noastră forma iniţială a acestui text de lege (înainte de modificarea operată de O.G. nr. 20/2005) era mult mai adecvată atât din punct de vedere juridic, cât şi din punct de vedere practic. Astfel, în forma sa iniţială, acest text de lege, plecând de la general (creanţe fiscale), stabilea că dacă un contribuabil datorează mai multe creanţe fiscale, iar plata făcută nu este suficientă pentru a stinge toate aceste creanţe, atunci contribuabilul va stabili care creanţă se va stinge (primează voinţa contribuabilului). În cadrul aceluiaşi tip de creanţă fiscală (special) legiuitorul stabilea în mod expres ordinea în care se vor face plăţile (are prioritate voinţa legiuitorului).

În consecinţă, conform acestei redactări, voinţa contribuabilului era aplicabilă doar în cadrul general (creanţele fiscale), urmând ca în plan special (o anumită categorie de creanţă) să se aplice voinţa legiuitorului. Pentru a realiza „conexiunea cu obligaţia generată prin declaraţia depusă de contribuabil[1]" legiuitorul (Legea nr. 210/2005) a stabilit că în situaţia în care un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite (*lato sensu*), iar suma plătita nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se stinge creanţa fiscală stabilită de contribuabil, conform numărului de evidenţă a plăţii înscris pe ordinul de plată pentru Trezoreria Statului.

Modificările aduse acestui text de lege prin O.G. nr. 20/2005 şi păstrate parţial de Legea nr. 210/2005 au extins domeniul de aplicare al voinţei contribuabilului şi asupra planului special, în sensul că tot contribuabilul este cel care stabileşte care este ordinea de stingere a creanţelor fiscale în cadrul aceleiaşi categorii de creanţe fiscale. În cazul în care contribuabilul nu stabileşte expres creanţa fiscală care urmează să fie stinsă, atunci se va aplica ordinea stabilită de legiuitor (voinţa legiuitorului).

---

[1] A se vedea raportul Comisiei pentru Finanţe, Bănci din cadrul Camerei Deputaţilor,

Scanned with OKEN Scanner

Modificările aduse formei iniţiale a acestui text de lege sunt criticabile din următoarele aspecte:

- prin eliminarea sintagmei „în cadrul aceleiaşi categorii de creanţe" se creează impresia că planul special (aceeaşi categorie de creanţe) a fost îndepărtat, ceea ce nu este adevărat, deoarece din modalitatea de redactare a textului precum şi din raţiunea acestuia rezultă că art. 110 alin. (2) are în vedere acest plan (modalitatea de stingere a creanţelor fiscale în cadrul aceleiaşi categorii de creanţe fiscale), această modalitate de redactare este susceptibilă de interpretări, deoarece este eliptică;

- în ipoteza în care contribuabilul nu desemnează categoria de creanţă fiscală care se stinge prin plată (planul general – mai multe categorii de creanţe), legea nu prevede care categorie de creanţe se stinge prin plată, situaţie de natură a crea serioase probleme în practică.

Începând cu 1 ianuarie 2007 acest text de lege are o nouă redactare, în sensul că parţial se revine la forma iniţială a textului. Astfel, începând cu această dată se aplică următoarele dispoziţii:

Dacă un contribuabil este obligat la plata mai multor creanţe (planul general), iar suma plătită nu este suficientă pentru a le stinge pe toate, atunci se sting datoriile corelative acelui tip de creanţă fiscală principală pe care-l stabileşte contribuabilul. În cadrul aceluiaşi tip de creanţă fiscală (special) indicat de contribuabil, legiuitorul stabileşte ordinea în care se vor stinge creanţele în mod imperativ (de drept), situaţie în care voinţa contribuabilului nu-şi mai are locul, astfel cum în mod greşit lasă să se înţeleagă alin. (4) al art. 110.

În documentul de plată[1] plătitorul definit conform art. 26 C.proc.fisc. menţionează în mod obligatoriu actul prin care s-a

---

[1] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 584/2004. Reclamanta S.C. S.B. S.R.L. a chemat în judecată Ministerul Finanţelor Publice, solicitând anularea deciziei nr. 1445/2001, precum şi a procesului-verbal nr. 14059/2001 încheiat de D.G.F.P. a municipiului Bucureşti. În motivarea acţiunii, reclamanta a arătat că prin procesul-verbal menţionat s-au stabilit în mod nelegal penalităţi de întârziere şi majorări aferente impozitului pe salarii, precum şi majorări aferente TVA în baza unui ordin abrogat la data

Scanned with OKEN Scanner

controlului. Au susținut că la data încheierii procesului-verbal de control, respectiv 15 iunie 2001, modalitatea de stingere a obligațiilor bugetare era reglementată de Ordinul ministrului finanțelor nr. 620/1997, astfel cum a fost modificat prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1616/1998 și cu toate acestea, organele de control au stabilit obligații bugetare (majorări și penalități) folosind sistemul de calcul prevăzut de pct. 2.2; 2;3; 2.4 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 620/1997, deși era nelegal și a fost eliminat prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1616/1998. Cu ocazia dezbaterilor în fond, reclamanta și-a precizat acțiunea în sensul că subsecvent anulării deciziei și procesului-verbal contestat a solicitat și restituirea sumei plătită în plus în urma controlului efectuat, în cuantum de 3.559.566.394 lei. Curtea de Apel București, secția de contencios administrativ a admis acțiunea precizată de S.C. S.B. S.R.L. București. S-au anulat decizia Ministerului Finanțelor Publice nr. 1445/2001 și procesul-verbal din 18 iunie 2001 întocmit de D.G.F.P.C.F.S. a municipiului București, în ceea ce privește impozitul pe salarii în sumă de 816.370.062 lei, majorări de întârziere de 948.861.358 lei și penalități de 372.387.930 lei. A obligat pe pârâta să restituie reclamantei suma de 3.559.566.394 lei penalități nedatorate și să plătească cheltuieli de judecată de 35.700.000 lei. Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a reținut că organul de control a aplicat în mod greșit la data controlului prevederile pct. 2.2, 2.3, 2.4 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 620/1997 care au fost eliminate prin Ordinul nr. 1616/1999 și care, de altfel, sunt nelegale. Aceste norme exced și contravin normelor cu putere de lege ale O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, care permit imputarea majorărilor asupra sumelor plătite ulterior, doar simultan cu debitul principal. Împotriva acestei hotărâri au declarat recurs Ministerul Finanțelor Publice și D.G.F.P. a municipiului București. Prin recursul declarat, Ministerul Finanțelor Publice a criticat sentința numai sub aspectul constatării făcute în sensul că prevederile pct. 2.2, 2.3 și 2.4 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 620/1997 nu erau în vigoare la data efectuării controlului financiar. Recurenta a arătat că „aceste prevederi legale la data efectuării controlului, erau în vigoare și constituiau norme financiar fiscale imperative pentru organele de control care erau obligate să țină seama de ele". Prin recursul său, D.G.F.P. a municipiului București a susținut, în esență, că a fost aplicat în mod legal Ordinul ministrului finanțelor nr. 620/1997 pe perioada controlată cuprinsă între 1 ianuarie 1998 și 7 ianuarie 2000 când a intrat în vigoare Ordinul ministrului finanțelor nr. 1616/1999. Pentru perioada 17 ianuarie 2000-decembrie 2000 organul de control a făcut aplicarea dispozițiilor Ordinul ministrului

Scanned with OKEN Scanner

finanțelor nr. 1616/1999 care a modificat pct. 2.2, 2.3 și 2.4 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 620/1997. Pe de altă parte, a criticat hotărârea instanței de fond sub aspectul restituirii sumelor care au făcut obiectul pct. 1 și 2 din dispozitivul deciziei emise de Ministerul Finanțelor Publice, arătând că instanța de fond a fost învestită numai cu analizarea temeiniciei și legalității pct. 3 din decizia ministerului. Cu privire la regularitatea recursului D.G.F.P. a municipiului București, Curtea analizând actele dosarului, respectiv dovada de comunicare a sentinței civile atacate către această autoritate în raport cu dispozițiile art. 92[1] C.proc.civ., constată că agentul procedural a încălcat aceste dispoziții la data comunicării, motiv pentru care termenul de recurs prevăzut de art. 301 C.proc.civ., începe să curgă la 25 februarie 2003, când D.G.F.P. București a solicitat comunicarea hotărârii atacate. Totodată ambele recursuri sunt nefondate. Prin procesul-verbal nr. 14059/2001 încheiat de organul de control al D.G.F.P. a municipiului București și prin decizia Ministerului Finanțelor Publice nr. 1445/2001 s-a stabilit că pentru perioada supusă verificării, societatea contestatoare datora bugetului de stat impozit pe salarii în sumă de 29.214.040.306 lei, sumă evidențiată de societate ca obligație față de buget. Întrucât la plata acestei sume societatea a înregistrat întârzieri, organul de control a compensat majorările de întârziere datorate cu sumele achitate de contestatoare în contul impozitului pe salarii și totodată, a diminuat TVA de rambursat cu suma de 495.241.532 lei, reprezentând diferență de impozit pe salarii constatată la control. Stabilirea acestor debite a avut la bază modul de stingere al obligațiilor prevăzute de dispozițiile pct. 2.3 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 620/1997 cu excepția perioadei 30 aprilie 1999-30 noiembrie 1999 când s-a făcut aplicarea dispozițiilor Ordinul ministrului finanțelor nr. 608/1999 și a perioadei 7 ianuarie 2000-31 decembrie 2000 când s-a făcut aplicarea dispozițiilor O.M.F. nr. 1616/2000. Potrivit punctului 2.3. din Ordinul ministrului finanțelor nr. 620/1997 în cazul în care debitorul, pentru fiecare fel de impozit, taxă sau alte venituri bugetare, efectuează plăți parțiale în contul obligațiilor de plată restante succesive și al majorărilor de întârziere, organul fiscal va efectua stingerea creanțelor bugetare și înregistrarea în contabilitatea fiscală, astfel: a) se stinge debitul aferent celui mai vechi termen scadent în cadrul fiecărui fel de impozit datorat; b) se sting majorările de întârziere aferente debitului prevăzut la lit. a). Dacă prin plata efectuată potrivit alin. (1) nu se acoperă integral majorările de întârziere aferente debitului achitat, următoarea plată efectuată de debitor va îndestula mai întâi majorările de întârziere neachitate, după care se aplică regula prevăzută la alin. (1). Acest mod de calcul ce

Scanned with OKEN Scanner

vizează imputarea cu prioritate a majorărilor de întârziere atrage după sine calculul de noi majorări, ca urmare a diminuării plăţii obligaţiei bugetare având ca efect majorări, în cascadă şi în final aplicarea de majorări la majorări. Stingerea obligaţiilor bugetare la data controlului era reglementată de O.G. nr.11/1996 privind executarea creanţelor bugetare. Conform reglementărilor art. 8 din această ordonanţă, plata obligaţiilor bugetare se face distinct, pentru fiecare sumă datorată în parte, în ordinea vechimii acestora astfel: a) restanţele din anii precedenţi, odată cu majorările aferente datorate potrivit legii; b) restanţele anului curent, odată cu majorările aferente, datorate potrivit legii; c) sumele datorate la termenele legale de plată; d) sumele cu termene scadente viitoare. Se observă că legea stipulează plata obligaţiilor bugetare în ordinea vechimii acestora şi permite imputarea majorărilor asupra sumelor plătite ulterior doar simultan cu debitul principal. Rezultă aşadar că dispoziţiile Ordinului ministrului finanţelor nr. 620/1997 cu privire la ordinea de stingere a obligaţiilor bugetare exced cadrului legal determinat de O.G. nr. 11/1996, precum şi dispoziţiilor generale în materie de imputaţie a plăţii prevăzute de art. 1110-1113 C.civ. În acelaşi timp utilizarea acestor norme are ca efect aplicarea de majorări la majorări, cu consecinţa încălcării dispoziţiilor exprese ale art. 15 din O.G. nr. 11/1996 potrivit cărora „la sumele reprezentând majorări de întârziere stabilite potrivit legii la amenzile de orice fel nu se datorează majorări". În cauză, pentru perioada ianuarie 1996-decembrie 2000 S.C. S.B. S.R.L. datora un impozit pe salarii de 29.214.040.306 lei, suma achitată de societate cu acest titlu fiind de 29.240.230.724 lei. Însă, achitarea cu întârziere a acestei sume a determinat în sarcina societăţii majorări de întârziere, majorări care au fost însă stabilite corect de expert, iar nu de organul de control. Astfel, pentru achitarea cu întârziere a impozitului pe salarii, societatea datorează bugetului de stat majorări în cuantum de 1.049.558.525 lei. Au fost plătite în plus suma de 842.560.480 lei impozit pe salarii şi 729.617.762 lei majorări de întârziere (total 1.572.178.242 lei). Cât priveşte TVA-ul datorat pentru perioada ianuarie 1998-decembrie 2000, acesta a fost stabilit în sumă de 14.936.128.824 lei, iar majorările de întârziere s-au calculat în cuantum de 2.171.750.230 lei. A fost plătită în plus după modul de calcul determinat de organul de control ca urmare a diminuării sumei achitate în contul TVA suma de 1.987.388.152 . Având în vedere cele ce au precedat, se reţine că instanţa de fond a pronunţat o hotărâre temeinică şi legală, inclusiv pe aspectul obligării pârâţilor la restituirea sumei de 3.559.566.364 lei. Şi sub acest aspect criticile formulate de recurenta D.G.F.P. a municipiului Bucureşti sunt nefondate, societatea

Scanned with OKEN Scanner

instituit obligaţia de plată, numărul şi data acestuia, cuantumul obligaţiei de plată, precum şi organul care l-a întocmit.

Pentru creanţele fiscale administrate de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi unităţile subordonate, organul fiscal, la cererea debitorului, va efectua îndreptarea erorilor[1] din documentele de plată întocmite de acesta şi va considera valabilă plata de la momentul efectuării acesteia, în suma şi din contul debitorului înscrise în documentul de plată, cu condiţia debitării contului acestuia şi a creditării unui cont bugetar.

Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuţii şi alte sume reprezentând creanţe fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se stinge creanţa fiscală stabilită de contribuabil conform numărului de evidenţă a plăţii înscris pe ordinul de plată pentru Trezoreria Statului. În situaţia în care contribuabilul nu stabileşte creanţa fiscală ce urmează a fi stinsă, organul fiscal competent va efectua stingerea obligaţiilor fiscale în următoarea ordine: a) sume datorate în contul ratelor din graficele de plata a obligaţiilor fiscale, pentru care s-au aprobat eşalonări şi/sau amânări la plată, precum şi dobânzile datorate pe perioada eşalonării şi/sau amânării la plata şi calculate conform legii; b) obligaţii fiscale principale cu termene de plata în anul curent, precum şi accesoriile acestora, în ordinea vechimii; c) obligaţii fiscale datorate şi neachitate la data de 31 decembrie a anului precedent, în ordinea vechimii, până la stingerea integrală a acestora; d) dobânzi, penalităţi de întârziere aferente obligaţiilor fiscale prevăzute la lit. c); e) obligaţii fiscale cu termene de plată viitoare, la solicitarea debitorului. Pentru creanţele fiscale administrate de autorităţile administraţiei publice

---

reclamantă precizându-şi obiectul acţiunii prin concluziile formulate la data de 4 iunie 2002. În consecinţă, recursurile declarate de Ministerul Finanţelor Publice şi de D.G.F.P. a municipiului Bucureşti au fost respinse ca nefondate.

[1] A se vedea şi Ordinul nr. 2089/2006 pentru aprobarea Procedurii de îndreptare a erorilor din documentele de plată întocmite de debitori privind obligaţiile fiscale.

Scanned with OKEN Scanner

locale[1], orice plată făcută după comunicarea somației în cadrul executării silite va stinge mai întâi obligațiile fiscale cuprinse în titlul executoriu.

Secțiunea a 3-a. Compensarea creanțelor fiscale

În accepțiunea Codului de procedură fiscală, prin **compensare**[2] se sting creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice cu

---

[1] A se vedea și Procedura din 15 noiembrie 2006 de compensare a creanțelor fiscale rezultate din raporturi juridice vamale și de restituire a eventualelor diferențe, ca urmare a cererii de compensare/restituire, depusă de contribuabilul titular al operațiunii vamale.

[2] I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 1014/2005. Potrivit art. 1 alin. (1) din O.U.G. nr. 13/2001, contestațiile formulate în condițiile acestei ordonanțe de urgență sunt căi administrative de atac prin care se solicită diminuarea sau anularea, după caz, a impozitelor, taxelor, datoriei vamale, contribuțiilor la fondurile speciale, a majorărilor de întârziere sau a penalităților ori a altor sume constatate și aplicate, precum și a altor măsuri dispuse de organele Ministerului Finanțelor Publice abilitate, potrivit legii, să efectueze acte de control sau de impunere. În speță, în mod corect instanța a reținut că adresele transmise de Ministerul Finanțelor Publice, având ca obiect stabilirea unor măsuri de compensare, se circumscriu noțiunii de „alte măsuri dispuse de organele Ministerului Finanțelor Publice" din cuprinsul dispozițiilor susmenționate și se soluționează de către acest minister. Notele de compensare nu sunt simple modalități legale de stingere a unor obligații bugetare și, în speță, organele fiscale în mod unilateral au modificat drepturile și obligațiile de plată stabilite inițial, o astfel de manifestare de voință îmbrăcând forma unui act administrativ atipic, neputând fi considerată ca expresia unui simplu act de executare silită. În raport de cele astfel reținute, Înalta Curte de Casație și Justiție apreciază, examinând global toate motivele de recurs, că în mod greșit s-a susținut de către ambele recurente că notele de compensare în discuție sunt simple modalități legale de stingere a unor obligații bugetare, față de care repunerea în plată a unor sume de care reclamanta-intimată a fost scutită anterior, în baza unei convenții separate, nu necesită întocmirea unor alte documente, înscrisuri, care să prevadă expres și să ilustreze această nouă situație fiscală. Față de conținutul și caracterul complex al convenției de reeșalonare, față de părțile între care o astfel de înțelegere a intervenit cu ocazia privatizării S.C. I. S.A., Înalta Curte de Casație și Justiție apreciază

Scanned with OKEN Scanner

creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, dacă legea nu prevede altfel.

Creanțele fiscale administrate de unitățile administrativ-teritoriale se sting prin compensarea cu creanțele debitorului reprezentând sume de restituit de la bugetele locale, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, dacă legea nu prevede altfel.

Compensarea se face de organul fiscal competent la cererea debitorului sau înainte de restituirea ori rambursarea sumelor cuvenite acestuia, după caz. Dispozițiile art. 115 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător inclusiv în cazul compensării.

Organul fiscal poate efectua *compensare din oficiu* ori de câte ori constată existența unor creanțe reciproce, cu excepția sumelor negative din deconturile de taxă pe valoarea adăugată fără opțiune de rambursare.

Compensarea creanțelor debitorului se va efectua cu obligații datorate aceluiași buget, urmând ca din diferența rămasă să fie compensate obligațiile datorate altor bugete, în următoarea ordine: a) bugetul de stat; b) fondul de risc pentru garanții de stat, pentru împrumuturi externe; c) bugetul asigurărilor sociale de stat; d) bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate; e) bugetul asigurărilor pentru șomaj.

De asemenea, creanțele fiscale rezultate din raporturi juridice vamale se compensează cu creanțele debitorului reprezentând sume de restituit de aceeași natura, în condițiile art. 115. Eventualele diferențe rămase vor fi compensate cu alte obligații fiscale ale debitorului, în ordinea prevăzută anterior. Procedura de compensare va fi stabilită prin ordin al ministrului finanțelor publice[1].

---

că prin întocmirea notei de compensare atacate, organele fiscale, în mod unilateral, au modificat drepturile și obligațiile de plată ale părților stabilite inițial, o astfel de manifestare de voință îmbrăcând forma unui act administrativ, chiar dacă atipic și neputând fi considerată ca fiind expresia unui simplu act de executare silită, în ciuda denumirii și formei alese.

[1] Ordinul nr. 1939/2006 pentru aprobarea Procedurii de compensare a creanțelor fiscale rezultate din raporturi juridice vamale și de restituire a

Scanned with OKEN Scanner

Beneficiarii de înlesniri la plată acordate în condițiile legii, care au efectuat compensarea prin decont a TVA-ului de rambursat cu TVA de plată curent, beneficiază de menținerea valabilității înlesnirilor la plată acordate, dacă ratele de plată din lună sunt achitate la termen și au fost respectate condițiile stabilite de lege.

Contribuabilii care au beneficiat de înlesniri la plata obligațiilor bugetare restante și care, pe parcursul derulării acestora, dobândesc atât calitatea de debitor, cât și pe cea de creditor conform prevederilor art. 116 C.proc.fisc., beneficiază de menținerea valabilității înlesnirilor la plată, pentru sumele compensate din oficiu de organul fiscal, și în situația în care data efectuării compensării din oficiu este ulterioară termenelor de plată a ratelor din eșalonare sau scadențelor obligațiilor bugetare curente, după caz, cu condiția ca sumele plătite în plus de către contribuabili să fie anterioare termenelor de plată lunare a ratelor sau a obligațiilor bugetare curente din lună și să stingă în întregime aceste obligații bugetare.

Competent în efectuarea compensării este organul fiscal în a cărui rază teritorială debitorul își are domiciliul fiscal. Cererea de compensare trebuie să cuprindă elementele de identificare a solicitantului, precum și suma și natura creanțelor fiscale ce fac obiectul compensării. Cererea de compensare va fi însoțită de documente care dovedesc dreptul contribuabilului la rambursarea sau restituirea de la buget a sumelor, cum sunt: copii legalizate de pe hotărârile judecătorești definitive și irevocabile sau de pe deciziile de soluționare a contestațiilor, rămase definitive, ori de pe deciziile de impunere emise de organele fiscale, precum și copii de pe orice documente din care să rezulte că suma plătită nu reprezintă obligație fiscală.

Compensarea din oficiu prevăzută de art. 114 alin. (4) C.proc. fisc. poate fi efectuată de organul fiscal în tot cursul termenului de prescripție prevăzut de lege pentru fiecare dintre obligațiile supuse compensării, începând cu momentul în care ambele obligații îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 1145 C.civ., respectiv din momentul în care acestea sunt lichide și exigibile.

---

eventualelor diferențe, ca urmare a cererii de compensare/restituire, depusă de contribuabilul titular al operațiunii vamale.

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatul compensării la cerere sau din oficiu va fi consemnat într-o notă de compensare care va fi comunicată contribuabilului.

Secțiunea a 4-a. Restituirea creanțelor fiscale

Această modalitate de stingere a creanțelor se aplică în exclusivitate pentru creanțele fiscale al căror titular este contribuabilul[1].

Se restituie, la cerere, „debitorului" următoarele sume: a) cele plătite fără existența unui titlu de creanță; b) cele plătite în plus față de obligația fiscală; c) cele plătite ca urmare a unei erori de calcul;

---

[1] Decizia nr. 492/2005 referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, precum și ale art. 113 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 922 din 17 octombrie 2005). Curtea reține următoarele: autorul excepției a invocat neconstituționalitatea O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, în integralitatea sa. Se observă însă că, la data sesizării Curții Constituționale, actul normativ criticat era abrogat expres prin art. 298 alin. (1) pct. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Conform dispozițiilor art. 29 alin. (1) din Legea nr. 47/1992, „Curtea Constituțională decide asupra excepțiilor ridicate în fața instanțelor judecătorești sau de arbitraj comercial privind neconstituționalitatea unei legi sau ordonanțe ori a unei dispoziții dintr-o lege sau dintr-o ordonanță în vigoare (...)". Prin urmare, excepția de neconstituționalitate a prevederilor O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit este inadmisibilă. De asemenea, autorul excepției de neconstituționalitate critică și dispozițiile art. 113 „Restituiri de sume" și art. 120 „Dobânzi în cazul sumelor de restituit sau de rambursat de la buget" din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală. Autorul excepției nu argumentează însă pretinsa contradictorialitate dintre acestea și cele ale art. 1 alin. (3) din Constituție, la care își raportează critica, limitându-se la simpla afirmare a neconstituționalității acestora. Așa cum se observă și din denumirile marginale, textele de lege criticate reglementează aspecte referitoare la modul de restituire a unor diferite tipuri de sume de la buget, precum și la acordarea dobânzilor. Or, textul amintit din Legea fundamentală statuează principiile pe care se întemeiază statul român. De aceea, nu se poate stabili incidența acestora în soluționarea excepției de neconstituționalitate. Ca atare, excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 113 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală va fi respinsă ca neîntemeiată.

Scanned with OKEN Scanner

d) cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale; e) cele de rambursat de la bugetul de stat; f) cele stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare sau ale altor organe competente potrivit legii; g) cele rămase după efectuarea distribuirii prevăzute la art. 167; h) cele rezultate din valorificarea bunurilor sechestrate sau din reținerile prin poprire, după caz, în temeiul hotărârii judecătorești prin care se dispune desființarea executării silite. Din punctul nostru de vedere, legea în mod greșit stabilește că titularul acestor creanțe este debitorul, întrucât pentru aceste sume, contribuabilul are calitatea de creditor. Este o dovadă de aroganță legislativă, întrucât organele fiscale refuză să recunoască contribuabilului calitatea de creditor.

Prin excepție de la prevederile de mai sus, sumele de restituit reprezentând diferențe de impozite rezultate din regularizarea anuală a impozitului pe venit datorat de persoanele fizice se restituie din oficiu de organele fiscale competente, în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere.

Diferențele de impozit pe venit de restituit mai mici de 5 lei vor rămâne în evidența fiscală spre a fi compensate cu datorii viitoare, urmând a se restitui atunci când suma cumulată a acestora depășește limita menționată. Prin excepție, diferențele mai mici de 5 lei se vor putea restitui în numerar numai la solicitarea contribuabilului.

În cazul restituirii sumelor în valută[1] confiscate, aceasta se realizează conform legii, în lei la cursul de referință al pieței valutare

---

[1] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 7245/2004. Prin sentința civilă nr. 110/2003 pronunțată în fond după casare cu trimitere spre rejudecare în baza deciziei civile nr. 3636/2002 a Curții Supreme de Justiție, secția de contencios administrativ, a fost admisă acțiunea formulată de reclamanta S.C. R. S.A. Săvinești în contradictoriu cu pârâții Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț și Ministerul Finanțelor Publice, cei doi pârâți fiind obligați să restituie reclamantei suma de 2.950.259.592 lei, reprezentând actualizarea sumei plătită de aceasta cu titlu de impozit pe profit și majorări în baza actului de control din 6 octombrie 1994 anulat. Prin aceeași sentință pârâții au fost obligați la 443.073.888 lei cheltuieli de judecată. Pentru a pronunța această sentință, instanța de rejudecare a reținut că suma achitată de reclamantă în baza actului de control ulterior anulat urmează a fi restituită la valoarea actualizată prin aplicarea indicelui de inflație, tehnica de actualizare fiind stabilită pe două perioade: 8 mai 1998-28 ianuarie 1999 și 28 ianuarie 1999

Scanned with OKEN Scanner

la zi, conform expertizei contabile efectuate în cauză, avându-se în vedere suma restituită de pârâți în valoare de 176.323.751 lei. Împotriva acestei sentințe a formulat recurs pârâta D.G.F.P. Neamț în nume propriu și pentru Ministerul Finanțelor Publice susținând, în esență, că instanța în mod greșit a reținut că valoarea nominală de actualizat este suma de 885.888.799 lei în loc de 176.323.751 lei, această din urmă sumă reprezentând echivalentul sumei în dolari pe care intimata-reclamantă a plătit-o în baza actului de control anulat. S-a susținut, de asemenea, prin motivele de recurs că în mod nejustificat au fost acordate cheltuieli de judecată în cuantum de 443.073.888 lei, având în vedere munca depusă de avocat. Recursul este nefondat. Prin procesul-verbal de control nr. 10731994 întocmit de recurenta-pârâtă D.G.F.P. Neamț și menținut de pârâtul Ministerul Finanțelor Publice în urma parcurgerii căilor administrative jurisdicționale, intimata S.C. R. S.A. Săvineşti a fost obligată la plata sumelor de 90.809,45 USD cu titlu de impozit pe profit și 14.256 USD cu titlu de majorări de întârziere, în total 105.065,45 USD către bugetul de stat. Obligația de plată a fost stabilită așadar în valută. În ianuarie 1995 S.C. R. S.A. Săvineşti achita suma de 176.323.751 lei reprezentând echivalentul în lei al sumei stabilite în sarcina sa în valută, la cursul valutar de la acea dată. Ulterior, prin Decizia nr. 719/1997 a Curții Supreme de Justiție, actul de control și decizia Ministerului Finanțelor Publice au fost anulate irevocabil, reținându-se că intimata-reclamantă nu datorează sumele reținute. Sub acest aspect, Curtea va reține că prin anularea actului de control s-a constatat că suma reținută drept impozit pe profit plus majorări de întârziere (105.065, 45 USD) nu are suport legal, ceea ce înseamnă că s-a făcut o plată nedatorată care trebuie să fie restituită conform principiului consacrat de art. 992 și 1092 C.civ. Cât privește întinderea obligației de restituire, având în vedere necesitatea repunerii solventului în situația anterioară efectuării plății, aceasta trebuie să cuprindă valoarea actualizată cu indicele de inflație. Acordarea indicelui de inflație nu reprezintă altceva decât aplicarea principiului echității care impune plasarea solventului (cel care a făcut plata nedatorată) în situația de a beneficia de sumă ca și cum ar fi folosit-o el însuși dacă n-ar fi fost reținută fără temei legal, știut fiind că plata făcută în astfel de condiții nu reprezintă altceva decât o îmbogățire fără justă cauză. De altfel, în același sens, în asemenea situații este și jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 1 din Protocolul nr. 1 care protejează dreptul de proprietate. Or, în cauza de față, în mod corect, instanța de rejudecare a procedat la actualizarea sumei pe nedrept reținute cu acordarea indicelui de inflație, plecând de la valoarea nominală

Scanned with OKEN Scanner

pentru euro, comunicat de Banca Națională a României, de la data rămânerii definitive și irevocabile a hotărârii judecătorești prin care se dispune restituirea. Dacă debitorul înregistrează obligații fiscale restante[1], sumele se vor restitui numai după efectuarea compensării potrivit Codului de procedură fiscală.

---

de 885.888.800 lei, deoarece, așa cum s-a arătat, obligația de plată inițial stabilită era în valută. Astfel, actualizarea sumei reținute s-a făcut pe două etape, respectiv 8 mai 1998 (data introducerii acțiunii de către reclamantă) - 28 ianuarie 1999 (data la care recurenții-pârâți restituie suma de 176.323.751 lei, plătită de reclamantă în anul 1995 în contul datoriei stabilite); și 28 ianuarie 1999 – la zi. Valoarea nominală de 176.323.751 lei în mod legal a fost scăzută din valoarea totală a sumei ce trebuia restituită (ținând cont de diferența în valută ce mai trebuia restituită), rezultând ca bază de calcul pentru actualizarea celei de-a doua etape suma de 885.888.800 lei. Expertul desemnat în cauză a procedat la această tehnică de actualizare ținând cont de faptul că obligația era stabilită în valută, și că indicele de inflație nu este același, diferind de la an la an. Astfel, dacă în anul 1995, suma de 176.323.751 lei reprezenta echivalentul a 105.065,45 USD, în anul 1998 aceeași sumă în lei actualizată reprezenta 885.888.800 lei. Având în vedere principiile mai sus-invocate privind plata nedatorată și repunerea în situația anterioară a solventului, actualizarea sumei reținute în lei ca echivalent al valutei datorate trebuie să reprezinte actualizarea cu indicele de inflație la zi așa cum s-a solicitat prin acțiunea formulată la 8 mai 1998. Așa fiind, susținerea recurentei în sensul că valoarea nominală care trebuia actualizată era de 176.323.751 lei este neîntemeiată, urmând a fi înlăturată ca atare. Tot astfel, neîntemeiată este și susținerea recurentei cu privire la acordarea cheltuielilor de judecată în cuantum de 443.073.888 lei, ținând cont de dispozițiile art. 274 C.proc.civ. în raport de care partea care cade în pretenții suportă cheltuielile de judecată făcute de cealaltă parte. Suma acordată drept cheltuieli de judecată reprezintă taxe de timbru achitate, onorarii pentru experți, precum și onorarii avocați. Toate aceste cheltuieli au fost făcute în mai multe faze procesuale, dosarul parcurgând mai multe cicluri procesuale, respectiv 10 (fond, recurs, rejudecare, recurs), ceea ce justifică cuantumul acordat pe baza dovezilor existente la dosar.

[1] Băncile supuse regimului de supraveghere specială sau de administrare specială și care efectuează plățile dispuse în limita încasărilor vor deconta zilnic, cu prioritate, sumele reprezentând obligații fiscale cuprinse în ordinele de plata emise de debitori și/sau creanțe fiscale înscrise în adresa de înființare a popririi transmisă de organele fiscale.

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care suma de rambursat sau de restituit este mai mică decât obligațiile fiscale restante ale debitorului[1], se va efectua compensarea până la concurența sumei de rambursat sau de restituit, iar în cazul în care suma de rambursat sau de restituit este mai mare decât suma reprezentând obligații fiscale restante ale debitorului, se va efectua compensarea până la concurența obligațiilor fiscale restante, diferența rezultată restituindu-se debitorului.

Prin Decizia nr. 1/2006 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la Codul de procedură fiscală s-a stabilit că art. 117 alin. (6) C.proc.fisc. se aplică inclusiv în cazul societăților comerciale aflate în procedura de privatizare și/sau administrare specială, astfel cum aceasta este reglementată de dispozițiile Legii nr. 137/2002 privind unele măsuri pentru accelerarea privatizării, cu modificările și completările ulterioare.

Secțiunea a 5-a. Sancțiunea neplății creanțelor fiscale

§1. Jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție cu privire la sancțiunile fiscale

Prin Decizia nr. 5/2007 privind examinarea recursului în interesul legii, declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta

---

[1] Decizii ale Curții Europene de Justiție. Arręt du 25 octobre 2001, *Commission/Italie* (C-78/00, Rec. p. I-8195) (cf. points 34, 39 et disp.). Manque aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 17 et 18 de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires un État membre qui prévoit le remboursement de l'excédent de la taxe sur la valeur ajoutée par la remise de titres d'État pour une catégorie d'assujettis en situation de crédit d'impôt. En effet, les modalités de remboursement qu'un État membre fixe en vertu de l'article 18, paragraphe 4, de la sixième directive doivent permettre à l'assujetti de récupérer, dans des conditions adéquates, la totalité de la créance résultant de cet excédent de taxe, ce qui implique que le remboursement soit effectué, dans un délai raisonnable, par un paiement en liquidités ou d'une manière équivalente, le mode de remboursement adopté ne devant, en tout état de cause, faire courir aucun risque financier à l'assujetti.

Scanned with OKEN Scanner

Curte de Casație și Justiție, cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicată și ale art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind aprobarea Codului fiscal, referitor la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție a constatat că instanțele judecătorești nu au un punct de vedere unitar.

Astfel, unele instanțe s-au pronunțat în sensul că, oricâtă diligență ar manifesta, reclamanții, beneficiari ai bunurilor sau serviciilor livrate ori prestate, nu au posibilitate legală să verifice dacă societățile comerciale care le-au prezentat documentele justificative au obținut formularele tipizate pe căi legale sau dacă sunt corecte numerele de înregistrare la oficiul registrului comerțului indicate de furnizori sau prestatori și nici să verifice dacă documentele pe care le-au primit de la aceștia au toate rubricile completate în mod corespunzător. În motivarea acestui punct de vedere s-a apreciat că operatorii economici beneficiari de bunuri și servicii nu pot fi făcuți răspunzători pentru o faptă culpabilă săvârșită de altă persoană juridică pentru că s-ar încălca principiul bunei credințe în relațiile comerciale. S-a relevat că, în astfel de situații, eroarea în care se află operatorii economici beneficiari are un caracter obiectiv, neputând fi imputată lor neobservarea formei facturilor sau a altor documente emise de furnizorii de bunuri sau prestatorii de servicii și nici situația juridică a acestora din momentul întocmirii documentelor justificative.

Alte instanțe, dimpotrivă, s-au pronunțat în sensul că este interzisă emiterea și utilizarea unor facturi care nu îndeplinesc cerințele unor documente justificative, în accepțiunea prevederilor art. 6 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 6 din H.G. nr. 831/1997, considerând că nu se poate deduce taxa pe valoarea adăugată și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.

Scanned with OKEN Scanner

În accepțiunea instanței supreme, aceste din urmă instanțe au interpretat și aplicat corect dispozițiile legii. Prin art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrată în vigoare la data de 1 ianuarie 2004, se prevede că „Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile", precum și că „La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare". În cuprinsul normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, făcându-se referire la dispozițiile art. 19 din Cod se precizează că „Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal".

În raport cu aceste reglementări legale, profitul impozabil constă deci în diferența dintre veniturile realizate din orice sursă și suma cheltuielilor deductibile. Or, în accepțiunea prevederilor art. 21 alin. (1) C.fisc., „sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare". În această privință, însă, este de observat că prin art. 21 alin. (4) lit. f) C.fisc. se subliniază că „nu sunt deductibile", între altele, „cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor". Tot astfel, reglementându-se regimul deducerilor în cuprinsul art. 145 C.fisc., la alin. (8) din acest articol se prevede că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de justificarea dreptului respectiv, în funcție de felul operațiunii, cu unul dintre documentele specificate, diferențiat, la lit. a) și b) din acel alineat.

De asemenea, prin art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se prevede, la alin. (1), că „Orice operațiune economico-

Scanned with OKEN Scanner

financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ", iar la alin. (2) că „Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz". În același spirit, prin art. 24 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare de la 1 iunie 2002, s-a precizat că „Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei", menționându-se în continuarea aceluiași alineat, prin reglementările de la lit. a)-e), documentele necesare pentru fiecare caz de deducere prezentat. Mai mult, în cuprinsul art. 29 din aceeași lege s-au instituit obligații pentru „persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite de drept de deducere", specificându-se, la lit. a) și b) de la punctul B, modul cum ele trebuie să consemneze „livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu" anumite date, precum și că „persoanele plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora", cu sancțiunea pierderii „dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente", dacă nu au fost respectate cerințele de înregistrare în contabilitate „în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv".

Ca urmare, potrivit acestor reglementări lipsite de echivoc, taxa pe valoarea adăugată nu se poate deduce și nici nu poate fi diminuată baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit dacă documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicit deducerea taxei pe valoarea adăugată. O atare concluzie este impusă și de prevederile art. 89 alin. (1) C.proc.fisc., republicat, potrivit cărora „Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel", acest termen de prescripție începând,

Scanned with OKEN Scanner

potrivit alin. (2), „să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel". Din moment ce, potrivit acestor dispoziții, organele fiscale pot efectua controale pe o perioadă de 5 ani anteriori, adică și pentru raporturi juridice de drept fiscale născute înainte de intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 2004, a Codului fiscal, este evident că stabilirea diferențelor de impozit sau a altor obligații fiscale datorate de operatorii economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existente în momentul nașterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară în perioada în care sunt în vigoare dispozițiile Codului fiscal.

Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului fiscal, intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2004, pot opera numai pentru viitor, toate actele supuse controlului ce se efectuează de către organele fiscale, în vederea examinării legalității deducerilor de taxă pe valoarea adăugată neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul *tempus regit actum*, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nașterii fiecărui raport juridic. Or, în toate actele normative, anterioare sau ulterioare adoptării Codului fiscal, în cazurile de efectuare de operațiuni de deducere a TVA este prevăzută obligativitatea prezentării de documente justificative întocmite „legal" sau „conform legii", fără a se determina, însă, tipul de document necesar. Dacă prevederile Legii contabilității nr. 82/1991 și cele ale regulamentului de aplicare a acesteia nu conțineau criterii de stabilire a mențiunilor sau informațiilor ce trebuie să le conțină documentele justificative, iar prin Legea nr. 345/2002, aplicabilă în perioada 1 iunie 2002-31 decembrie 2003, s-a înscris pentru prima dată obligativitatea prezentării de documente justificative, cu specificarea mențiunilor sau informațiilor pe care să le cuprindă, prin Legea nr. 571/2003 s-au reglementat, cu caracter unitar, atât obligativitatea prezentării documentelor justificative, cât și mențiunile sau informațiile care să rezulte din acestea. În acest sens, prin art. 145 C.fisc. s-a prevăzut, la alin. (8), că „Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii", precizându-se în cadrul reglementărilor date, la

Scanned with OKEN Scanner

lit. a) și b), documentele ce trebuie prezentate pentru dovedirea fiecărei situații specifice.

Așa fiind, în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) și în art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe. În consecință, în temeiul dispozițiilor art. 25 lit. a) din Legea nr. 304/2004 privind organizarea judiciară, republicată, precum și ale art. 329 alin. (2) și (3) C.proc.civ., urmează a se admite recursul în interesul legii și a se stabili, în aplicarea dispozițiilor legale la care s-a făcut referire, că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la calcularea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.

§2. Sancțiunea aplicabilă neplății taxelor și impozitelor

Respectând prevederea din dreptul comun, dată de Codul civil, potrivit căreia neplata unei creanțe băneşti dă dreptul creditorului la dobânzi, Codul de procedură fiscală stabileşte în mod expres că neplata creanțelor fiscale determină plata majorărilor de întârziere[1], însă într-un cuantum diferit de dobânzile din materia civilă

[1] Decizia nr. 917/2006 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 115 alin. (1) și (4) și ale art. 116 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 74 din 31 ianuarie 2007). Examinând excepția de neconstituționalitate, Curtea constată că nu poate fi primită critica autorului acesteia, potrivit căreia prin dispozițiile de lege criticate se instituie două categorii de sancțiuni băneşti cu caracter fiscal. Aceasta, întrucât prin art. IV alin. (2) din Legea nr. 210/2005 privind

Scanned with OKEN Scanner

sau comercială. Cuantumul şi regimul juridic diferit se datorează interesului public[1] proteguit prin această sancţiune fiscală.

---

aprobarea O.G. nr. 20/2005 pentru modificarea şi completarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală s-a stabilit expres că, în toate actele normative care conţin noţiunile de „dobânzi şi/sau penalităţi de întârziere", aceste noţiuni se vor înlocui cu noţiunea de „majorări de întârziere", nefiind vorba astfel de o dublă sancţionare pentru întârzierile la plata datoriilor bugetare. De altfel, prin Decizia nr. 213/2003 (M. Of. nr. 435 din 19 iunie 2003), Curtea a statuat că „În condiţiile economiei de piaţă, stabilirea de dobânzi în cazul neîndeplinirii la termenul scadent a obligaţiei de plată reprezintă o măsură justificată şi necesară pentru a preveni prejudicierea creditorului, iar penalităţile de întârziere apar ca o sancţiune pentru neîndeplinirea unor obligaţii legale". Prin aceeaşi decizie, Curtea a reţinut că „Nivelul dobânzilor datorate nu poate fi stabilit ca un procent imuabil, ci acesta se schimbă periodic, în raport cu evoluţia economiei şi cu schimbările intervenite pe piaţa financiară. Împuternicirea Guvernului de a corela, prin hotărâre, nivelul dobânzilor cu cele de referinţă stabilite de Banca Naţională a României se justifică prin eliminarea necesităţii modificării frecvente a legii în această privinţă. Dimensionarea sancţiunii, constând în penalităţile de întârziere, trebuie revizuită periodic în raport cu gravitatea consecinţelor neachitării la termen a obligaţiilor bugetare, iar această activitate este de competenţa legiuitorului, care poate modifica anual cota penalităţilor de întârziere prin legea bugetului". Aşa fiind, Curtea constată că textele de lege criticate nu aduc atingere prevederilor art. 44 alin. (8) şi ale art. 139 alin. (1) din Constituţie.

[1] I.C.C.J., Completul de 9 Judecători, dec. nr. 84/2004. Art. 13 din O.G. nr. 68/1997 „stabileşte aplicarea de penalităţi, diferenţiat, după cum nedepunerea declaraţiei de impozite şi taxe priveşte o persoană juridică care obţine sau care nu obţine profit impozabil. Astfel, potrivit art. 13 lit. a), b) şi c), persoanelor juridice care realizează profit impozabil li se aplică o penalitate progresivă, în trei tranşe. Persoanelor juridice care nu realizează profit impozabil li se aplică o penalitate în sumă fixă, în valoare de 500.000 lei, care va fi actualizată prin hotărâre a guvernului, în funcţie de evoluţia indicilor preţurilor de consum. Potrivit art. 14 alin. (1) din Legea nr. 146/1999 privind organizarea, funcţionarea şi finanţarea spitalelor, toate unităţile sanitare aflate în reţeaua Ministerului Sănătăţii şi Familiei sunt unităţi care nu realizează profit. Ca atare, nedepunerea declaraţiei de taxe şi impozite până la termenul legal stabilit se sancţionează în condiţiile art. 13 lit. d) din O.G. nr. 68/1997, prin aplicarea penalităţii în sumă fixă

Scanned with OKEN Scanner

prevăzută de acest text. Potrivit art. 1 din O.G. nr. 68/1997, republicată, „toți plătitorii, persoane juridice sau fizice, române și străine, cărora le revin, potrivit legii, obligații fiscale către bugetul de stat și bugetele locale, trebuie să întocmească și să depună declarații sau deconturi de impunere, denumite în continuare declarații de impozite și taxe". În cauză, s-a dovedit că reclamanta, având calitate de plătitor de impozite, a depus cu o întârziere mai mare de 60 zile declarația de impozite și taxe aferentă anului fiscal 1999, cu referire la impozitul pe salarii. Or, potrivit art. 13 din ordonanța menționată, depunerea cu întârziere a declarației de impozite și taxe se penalizează diferențiat. Organul fiscal local, constatând că reclamanta a depus cu întârziere declarația de impozite și taxe, fapt necontestat de aceasta, a aplicat acesteia penalitatea prevăzută de art. 13 lit. c) din O.G. nr. 68/1997, respectiv 50% din impozitul datorat. Însă, art. 13 din ordonanță stabilește aplicarea de penalități, diferențiat, după cum nedepunerea declarației de impozite și taxe privește o persoană juridică care obține sau care nu obține profit impozabil. Astfel, potrivit art. 13 lit. a), b) și c) din ordonanță, persoanelor juridice care realizează profit impozabil li se aplică o penalitate progresivă, în trei tranșe, cu procente stabilite în funcție de durata întârzierii depunerii declarației de taxe și impozite, aplicate la impozitul sau taxa datorată ori stabilită din oficiu, după caz. Persoanelor juridice care nu realizează profit impozabil li se aplică o penalitate în sumă fixă, în valoare de 500.000 lei, care fi actualizată prin hotărâre a guvernului, în funcție de evoluția indicilor prețurilor de consum. Potrivit art. 14 alin. (1) din Legea nr. 146/1999, toate unitățile sanitare aflate în rețeaua Ministerului Sănătății și Familiei sunt unități care nu realizează profit. Ca atare, nedepunerea declarației de taxe și impozite până la termenul legal stabilit se sancționează în condițiile art. 13 lit. d) din O.G. nr. 68/1997, prin aplicarea penalității în sumă fixă prevăzută de acest text. Aplicând o altă sancțiune decât cea legal prevăzută, organul fiscal a aplicat greșit legea. Astfel, este adevărat că orice conduită neconformă obligațiilor stabilite prin normele legale atrage angajarea răspunderii juridice a subiectului de drept. Dar, fiecare conduită incompatibilă cu dispoziția unei norme juridice atrage reacția socială, în sensul aplicării sancțiunii prevăzute de lege și nu a altei sancțiuni, prevăzută pentru alte situații. Ca atare, prin validarea altei sancțiuni decât cea legal prevăzută, instanța de control judiciar s-a pronunțat cu neobservarea dispozițiilor imperative ale art. 13 din O.G. nr. 68/1997, republicată, așa încât hotărârea atacată este supusă cazului de casare prevăzut de art. 330 pct. 2 teza I C.proc.civ., invocat de procurorul general. În concluzie, pentru considerentele ce preced, Curtea a admis

Scanned with OKEN Scanner

Constituirea resurselor financiare necesare satisfacerii nevoilor publice constituie un imperativ ce depăşeşte sfera intereselor comerciale sau civile.

Pentru neachitarea la termenul de scadenţă de către debitor a obligaţiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. Acestea au natura juridică a unor creanţe fiscale accesorii, astfel cum dispune în mod expres art. 21 C.proc.fisc. Nu se datorează majorări de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligaţii fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum şi sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor şi sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei. Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparţine creanţa principală, respectiv se stabilesc prin decizii întocmite în condiţiile aprobate prin ordin al ministrului finanţelor publice.

§3. Regimul juridic general al majorărilor de întârziere

Dreptul pozitiv român nu stabileşte un regim juridic unitar pentru dobânzi, ci legiuitorul a preferat să reglementeze situaţia dobânzilor *pro rata*. În materie civilă şi comercială regimul juridic al dobânzilor este stabilit de O.G. nr. 9/2000 privind nivelul dobânzii legale pentru obligaţii băneşti. În materie fiscală regimul juridic al dobânzilor era stabilit de către O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobată prin Legea nr. 174/2004 pentru aprobarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală. În materie bancară, regimul juridic la dobânzilor este stabilit de legea privind activitatea bancară, precum şi prin normele emise de către Banca Naţională a României.

Având în vedere că atât dobânzile, cât şi penalităţile constituie daune-interese, considerăm pertinentă prezentarea fundamentului care stă la baza acordării de daune-interese. Astfel, fundamentul juridic al daunelor-interese este legat de cele două teorii cu privire

---

recursul în anulare, a casat decizia atacată şi a respins recursurile declarate de intimaţii-pârâţi.

Scanned with OKEN Scanner

la natura răspunderii civile[1]. Conform *teoriei dualităţii răspunderii civile*, temeiul juridic al obligaţiei de a plăti daune-interese rezultă din însăşi voinţa părţilor manifestată în contract, în sensul că obligaţia primară nu se stinge, ci doar se transformă prin culpa debitorului[2]. Conform *teoriei unităţii de răspundere*, fundamentul daunelor-interese rezidă în consecinţa încălcării obligaţiilor prevăzute în contract, încălcarea obligaţiilor contractuale fiind un izvor de obligaţii distinct de contract[3].

Illo tempore această din urmă teorie a câştigat teren, fiind consacrată şi de legislaţia în materie, respectiv reglementarea daunelor-interese pentru întârziere[4]. Astfel cum am arătat mai sus, regimul juridic al dobânzii în materie civilă este stabilit de O.G. nr. 9/2000 împreună cu dispoziţiile cuprinse în Codul civil. În conformitate cu art. 1088 C.civ. „La obligaţiile care au de obiect o sumă oarecare, daunele-interese pentru neexecutare nu pot cuprinde decât dobânda legală, afară de regulile speciale în materie de comerţ, de fideiusiune şi de societate".

În această materie (a dobânzii), art. 1088 C.civ. constituie un text fundamental pentru conturarea regimului juridic, motiv pentru care vom încerca să analizăm în mod amănunţit conţinutul acestuia. Astfel, pentru a înţelege ipoteza avută în vedere de legiuitor, trebuie definite următoarele instituţii: a) raportul dintre art. 1088 şi O.G. nr. 2/2000; b) sfera de aplicare a art. 1088 C.civ.; c) obiectul obligaţiei; d) daunele-interese; e) dobânda legală.

---

[1] *S. Angheni*, Clauza penală în dreptul civil şi comercial, ed. a 2-a, Ed. Oscar Print, Bucureşti, 2000, p. 13.

[2] *I.M. Anghel, Fr. Deak, M.F. Popa*, Răspunderea civilă, Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1970, p. 299; *L.J. Constantinesco*, Inexécution et faute contractuelle en droit comparé, Publications de L'Institut de Droit Européen de L'Université de la Sarre, 1960, p. 31.

[3] *M. Planiol*, Traite élémentaire de droit civil, Paris, ed. VIII, vol. II, p. 285-287; *S. Angheni*, op. cit., p. 15.

[4] *B. Papandopol*, Consideraţii asupra cererilor creditorilor de obligare a debitorilor la plata dobânzii legale, prin contrapunere cu cererea de „actualizare" a datoriei, în R.R.D.A. nr. 4/2003, p. 43.

Scanned with OKEN Scanner

Majorările de întârziere[1] se calculează pentru fiecare zi de

[1] I.C.C.J., s. cont. adm. şi fisc., dec. nr. 5071/2005. Legea nr. 64/1995 face o distincţie clară între „dobândă" şi „cheltuială", pe de o parte, şi „majorare" sau „penalitate de orice fel" pe de altă parte. Astfel, dacă dobânzile sunt datorate în baza unor relaţii contractuale, majorările şi penalităţile de întârziere aferente obligaţiilor bugetare sunt datorate în temeiul unor dispoziţii legale exprese, astfel încât ele nu vor putea fi înlăturate din sarcina societăţii intrate în procedura reorganizării judiciare. Prin acţiunea înregistrată la 17 martie 2003, reclamanta S.C. U. S.A. a solicitat anularea procesului-verbal nr. 3213/2002 întocmit de Direcţia Generală de Muncă şi Solidaritate Socială a judeţului Neamţ. În motivarea acţiunii reclamanta arată că prin procesul-verbal contestat a fost obligată la plata unor sume reprezentând majorări de întârziere şi penalităţi de întârziere datorate pentru perioada 2 august 2002 - 4 noiembrie 2002, pentru creanţele născute în perioada în care se afla în reorganizare judiciară. Intimata nu a contestat creanţele bugetare din această perioadă, ci numai majorările de întârziere şi penalităţile de întârziere aferente acestora. Menţionează că în temeiul art. 6 din H.G. nr. 871/2001 s-au anulat majorările şi penalităţile de întârziere aferente tuturor obligaţiilor bugetare pe care le avea până la 12 octombrie 2000 şi că sumele obţinute din vânzarea acţiunilor deţinute de stat la această societate au fost distribuite creditorilor bugetari, iar suma asupra căreia s-au calculat majorările de întârziere şi penalităţile de întârziere reprezintă diferenţa nerecuperată prin aplicarea H.G. nr. 871/2000. Susţine că organele fiscale au interpretat greşit prevederile art. 37 din Legea nr. 64/1995, neţinând cont că termenul dobândă include şi majorările şi penalităţile de întârziere, care nu se mai pot stabili după data deschiderii procedurii reorganizării judiciare. Curtea de Apel Bacău, secţia comercială şi de contencios administrativ, prin sentinţa civilă nr. 14/2005 a admis acţiunea, în sensul că a anulat în parte procesul-verbal numai cu privire la suma de 1.392.685.659 lei reprezentând majorări de întârziere şi penalităţi de întârziere calculate pentru perioada 2 august 2002 - 4 noiembrie 2002, exonerând pe reclamantă de plata acestei sume. Instanţa reţine, în motivarea sentinţei, că reclamanta s-a aflat în procedura reorganizării judiciare şi a falimentului din anul 1996, că prin sentinţa civilă nr. 197/1997 pronunţată de judecătorul sindic de la Tribunalul Neamţ s-a dispus deschiderea acestei proceduri şi că prin O.G. nr. 38/2002 s-a dispus ca procedurile deschise până la intrarea în vigoare a ordonanţei să fie administrate şi lichidate conform prevederilor legale în vigoare anterior modificărilor pe care aceasta le aduce Legii nr. 64/1995. Mai reţine că dispoziţiile art. 37 din Legea nr. 64/1995

Scanned with OKEN Scanner

reprezintă o normă generală, referindu-se și la majorări și penalități, iar prin art. 60 alin. (7) din Legea nr. 64/1995, așa cum a fost modificat prin O.G. nr. 38/2002, se stabilește că se datorează majorări de întârziere și penalități de întârziere, pentru obligații bugetare neachitate, până la data intrării în faliment. Instanța a apreciat că nu este întemeiată susținerea reclamantei că prin H.G. nr. 871/2002 s-a dispus cu privire la exonerarea sa de plata majorărilor și penalităților aferente debitelor restante, deoarece numai pentru perioada 12 octombrie 2000-10 aprilie 2001 n-ar mai datora reclamanta majorări de întârziere, dar actul de control a stabilit obligații de plată pentru perioada 2 august 2002-7 noiembrie 2002. Împotriva sentinței a declarat recurs D.G.F.P. Neamț, considerând că instanța a reținut greșit că prevederile art. 37 din Legea nr. 64/1995 se referă și la majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente creanțelor bugetare născute în sarcina reclamantei în perioada în care se afla în reorganizare judiciară, cu toate că debitele pentru care s-au calculat majorările și penalitățile de întârziere, rezultă din activitatea desfășurată de reclamantă în perioada de reorganizare iar nu pentru creanțe născute până la această dată. Menționează că O.U.G. nr. 38/2002 a modificat și completat art. 37 din Legea nr. 64/1995, prevăzând expres că „nici o dobândă, majorare sau penalitate de orice fel, ori cheltuială nu va putea fi adăugată creanțelor născute anterior deschiderii procedurii, în afară de cazul în care, prin programul de plată a creanțelor cuprins în planul de reorganizare, se derogă de la prevederile de mai sus". Susține că perceperea dobânzilor contractuale este lăsată la latitudinea creditorilor, pe când majorărilor de întârziere și penalitățile de întârziere aferente creanțelor bugetare se datorează prin efectul legii, fiind stabilite în mod expres prin legi speciale. Analizând cauza, Înalta Curte de Casație și Justiție constată următoarele: Părțile au puncte de vedere diferite în ce privește modul de interpretare a art. 37 din Legea nr. 64/1995 în forma de la acea dată, care avea următorul conținut: „nici o dobândă ori cheltuială nu va putea fi adăugată creanțelor negarantate sau părților negarantate din creanțele garantate, de la data deschiderii procedurii, în afară de cazul în care, prin programul de plată a creanțelor cuprins în planul de reorganizare, se derogă de la prevederile de mai sus". Intimata susține că majorările și penalitățile de întârziere se cuprind în textul menționat și din acest motiv nu mai pot fi calculate din momentul deschiderii procedurii reorganizării judiciare, pe când recurenta susține contrariul. Înalta Curte reține punctul de vedere al recurentei, în sensul că dobânzile sunt datorate de către debitoare în baza unor relații contractuale, iar majorările de întârziere și penalitățile de întârziere se datorează pentru neplata creanțelor bugetare la

Scanned with OKEN Scanner

întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv. Prin excepție, se datorează majorări de întârziere după cum urmează: a) pentru impozitele, taxele și contribuțiile stinse prin executare silită, până la data întocmirii procesului-verbal de distribuire inclusiv. În cazul plății prețului în rate, majorările de întârziere se calculează până la data întocmirii procesului-verbal de distribuire a avansului. Pentru suma rămasă de plată, majorările de întârziere sunt datorate de către cumpărător; b) pentru impozitele, taxele, contribuțiile și

---

termenele prevăzute de lege. Perceperea de dobânzi este lăsată la latitudinea creditorului, în timp ce majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate pentru creanțele bugetare sunt datorate în temeiul unor dispoziții legale exprese. De altfel, pentru a nu mai exista dubii în acest sens, prin O.G. nr. 38/2002 s-a modificat art. 37 din Legea nr. 64/1995 în sensul că „Nicio dobândă, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuială nu va putea fi adăugată creanțelor născute anterior deschiderii procedurii și negarantate cu ipotecă, gaj sau altă garanție reală mobiliară ori drept de retenție, de orice fel, sau părților negarantate din creanțele garantate cu astfel de garanții, de la data deschiderii procedurii, în afară de cazul în care, prin programul de plată a creanțelor cuprins în planul de reorganizare, se derogă de la prevederile de mai sus". Astfel, legiuitorul a înțeles să facă o delimitare clară între „dobândă" și „cheltuială", față de „majorare" sau „penalitate de orice fel". Pentru considerentele arătate mai sus, reținându-se că hotărârea instanței de fond este nelegală și netemeinică în ce privește admiterea acțiunii reclamantei S.C. U. S.A. și anularea procesului-verbal nr. 3213/2002, recursul a fost admis, sentința casată, și pe fond, acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată.

Scanned with OKEN Scanner

alte sume datorate bugetului general consolidat de către debitorul declarat insolvabil care nu are venituri și bunuri urmăribile, până la data trecerii în evidența separată, potrivit art. 176 C.proc.fisc. Modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale va fi reglementat prin norme metodologice aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Pentru obligațiile fiscale neachitate la termenul de plată, reprezentând impozitul pe venitul global, se datorează majorări de întârziere după cum urmează: a) pentru anul fiscal de impunere majorările de întârziere pentru plățile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plăți anticipate se calculează până la data plății debitului sau, după caz, până la data de 31 decembrie; b) majorările de întârziere pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până la data stingerii acestora, inclusiv; c) în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plăți anticipate, majorările de întârziere se recalculează, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere, la soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală, urmând a se face regularizarea majorărilor de întârziere în mod corespunzător.

Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

§4. Majorările de întârziere în cazul plăților efectuate prin decontare bancară

Nedecontarea[1] de către unitățile bancare a sumelor cuvenite bugetului general consolidat, în termen de 3 zile lucrătoare de la

---

[1] I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 1705/2005. Potrivit reglementărilor contabile și fiscale, majorările de întârziere sunt asimilate dobânzilor din punctul de vedere al naturii și al rolului acestora, iar penalitățile

Scanned with OKEN Scanner

data debitării contului plătitorului, nu îl exonerează pe plătitor de obligaţia de plată a sumelor respective şi atrage pentru acesta majorări de întârziere la nivelul celor prevăzute de lege, după termenul de 3 zile.

Pentru recuperarea sumelor datorate bugetului şi nedecontate de unităţile bancare, precum şi a majorărilor de întârziere, plătitorul se poate îndrepta împotriva unităţii bancare respective.

§5. Majorările de întârziere în cazul compensării

În cazul creanţelor fiscale[1] stinse prin compensare, majorările de întârziere se datorează până la data stingerii inclusiv, astfel:

---

constituie sancţiuni pentru întârzierea plăţilor, ambele reprezentând cheltuieli pentru debitor. Astfel, în temeiul dispoziţiilor art. 87 din Legea nr. 64/1995, coroborate cu dispoziţiile art. IV alin. (2) din O.G. nr. 38/2002, majorările de întârziere şi penalităţile nu pot fi adăugate creanţelor născute în sarcina unei societăţi comerciale anterior deschiderii procedurii de reorganizare judiciară.

[1] I.C.C.J., s. cont. adm. şi fisc., dec. nr. 212/2005. A se vedea şi I.C.C.J., s. cont. adm., dec. nr. 402/2004. Potrivit art. 35 din Legea nr. 64/1995, la data deschiderii procedurii falimentului se suspendă toate acţiunile judiciare sau extrajudiciare pentru realizarea creanţelor asupra debitorului sau bunurilor sale. În acelaşi sens, prin dispoziţiile art. 37 ale legii s-a stabilit că nicio dobândă ori cheltuială nu va putea fi adăugată creanţelor negarantate, de la data deschiderii procedurii de reorganizare judiciară. Cu alte cuvinte, legiuitorul a înţeles să stopeze curgerea de drept a dobânzilor şi a oricăror cheltuieli care ar putea majora cuantumul creanţei debitorului (prin calcularea unor majorări de întârziere sau penalităţi), agravându-i situaţia. Pe de altă parte, pentru obligaţiile fiscale neplătite la termen, atât înainte, cât şi după deschiderea procedurii de reorganizare judiciară, se datorează dobânzi şi penalităţi de întârziere până la data deschiderii procedurii de faliment. Pentru obligaţiile fiscale născute după această dată şi neplătite la termen nu se datorează dobânzi şi penalităţi de întârziere. Nu este lipsită de relevanţă împrejurarea că în prezent, prin Codul de procedură fiscală, s-a prevăzut în mod expres [art. 111 alin. (4)] că pentru obligaţiile fiscale neplătite la termen, atât înainte, cât şi după deschiderea procedurii de reorganizare judiciară, se datorează dobânzi şi penalităţi de întârziere până la data deschiderii procedurii de faliment. Pentru obligaţiile fiscale

Scanned with OKEN Scanner

a) pentru compensările la cerere, data stingerii este data depunerii la organul competent a cererii de compensare; b) pentru compensările din oficiu, data stingerii este data înregistrării operației de compensare de către unitatea de trezorerie teritorială, conform notei de compensare întocmite de către organul competent; c) pentru compensările efectuate ca urmare a unei cereri de restituire sau de rambursare a sumei cuvenite debitorului, data stingerii este data depunerii cererii de rambursare sau de restituire.

În cazul în care în urma exercitării controlului sau analizării cererii de compensare s-a stabilit că suma ce urmează a se compensa este mai mică decât suma cuprinsă în cererea de compensare, dobânzile și penalitățile de întârziere se recalculează pentru diferența rămasă de la data înregistrării cererii de compensare.

Pentru obligațiile fiscale stinse prin procedurile de compensare prevăzute de actele normative speciale, data stingerii este data la care se efectuează compensarea prevăzută în actul normativ care o reglementează sau în normele metodologice de aplicare a acestuia, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

§6. Majorări de întârziere în cazul înlesnirilor la plată

Legea dispune că pe perioada pentru care au fost acordate înlesniri la plata obligațiilor fiscale restante se datorează majorări de întârziere. De asemenea, pe perioada amânării și/sau eșalonării la plata obligațiilor fiscale restante se datorează majorări de întârziere calculate începând cu data aprobării de către organul competent a înlesnirii acordate și până la data efectuării ultimei plăți datorate. Dobânzile datorate pe perioada amânării sau eșalonării la plată a obligațiilor fiscale se calculează de către organele competente care

---

născute după această dată și neplătite la termen nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere. În sfârșit, soluția respectivă se regăsește și în Normele metodologice emise pentru aplicarea Codului de procedură fiscală, conform cărora, pentru obligațiile fiscale născute după data deschiderii procedurii de faliment și neplătite la termen nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere [art. 117 alin. (4)] (Decizia privește vechea redactare a articolelor – n.a.).

Scanned with OKEN Scanner

aprobă înlesnirea la plată, urmând ca acestea să fie comunicate debitorului. Dobânzile se achită lunar, inclusiv pe perioada de graţie acordată la eşalonare şi pe perioada amânării la plată, conform graficelor care constituie anexa la documentul de aprobare a înlesnirilor la plată. Nu se datorează dobânzi pentru amânarea sau eşalonarea la plată a dobânzilor şi a penalităţilor de întârziere.

Până la data aprobării de către organul competent a înlesnirii la plată debitorul datorează majorări de întârziere. În situaţia în care debitorul beneficiar al unei înlesniri la plată achită debitul integral într-o perioadă mai mică decât cea acordată prin înlesnire, organul fiscal competent va recalcula cuantumul majorărilor de întârziere în funcţie de data la care a fost făcută plata.

Calculul majorărilor de întârziere datorate pe perioada amânării sau eşalonării la plată se face pentru fiecare termen de plată lunar, inclusiv pe perioada de graţie sau pe perioada amânării la plată, prin înmulţirea soldului rămas de plată la termenul anterior ratei curente cu numărul de zile calendaristice ale intervalului de timp şi cu nivelul cotei majorării de întârziere.

§7. Dobânzi în cazul creanţelor fiscale al căror titular este contribuabilul

Pentru sumele de restituit[1] sau de rambursat de la buget contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării

---

[1] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 1046/2003. În anul 1998 organele de control ale Direcţiei Generale a Finanţelor Publice a municipiului Bucureşti au efectuat un control la S.C. C. S.R.L. finalizat prin procesele-verbale nr. 220 şi nr. 221/1998, prin care au fost stabilite în sarcina societăţii debite reprezentând TVA, majorări de întârziere aferente, majorări de întârziere impozit pe salarii, penalităţii la impozitul pe salarii, impozit pe profit cu majorări aferente. Împotriva acestor două procese-verbale societatea a formulat obiecţiuni conform Legii nr. 105/1997, care au fost respinse ca neîntemeiate prin hotărârea nr. I/14/1278/din 28 octombrie 1998. Împotriva hotărârii societatea nu a formulat contestaţie. În anul 2000, organele fiscale ale Administraţiei Finanţelor Publice sector 5 au efectuat un nou control, finalizat cu procesul-verbal nr. 10094/2000 prin care s-a constatat

Scanned with OKEN Scanner

că: societatea nu şi-a achitat obligaţiile fiscale stabilite prin cele două procese-verbale încheiate în anul 1998, motiv pentru care s-a procedat la calcularea majorărilor de întârziere şi penalităţi până la data controlului. Atât împotriva procesului-verbal de control nr. 10094/2000, cât şi împotriva proceselor-verbale nr. 220 şi 221/1998 societatea a formulat contestaţie la Ministerul Finanţelor Publice potrivit O.U.G. nr. 13/2001, deşi pentru acestea din urmă nu exercitase căile legale de atac în termenele prevăzute de lege. Ministerul Finanţelor Publice prin decizia nr. 671/2001 a dispus: respingerea ca rămasă fără obiect a contestaţiei pentru suma de 7.109.480.094 lei; respingerea ca neîntemeiată a contestaţiei pentru suma de 4.578.020.087 lei; respingerea ca neargumentată şi susţinută cu documente a contestaţiei formulată pentru suma de 209.302.604 lei; trimiterea dosarului cauzei organului care a încheiat actul atacat, pentru a fi înaintat de acesta instanţei judecătoreşti, spre competentă soluţionare pentru capătul de cererea referitor la amenda contravenţională în sumă de 1.719.460.087 lei. Din actele şi lucrările dosarului rezultă că societatea reclamantă nu a formulat plângere la Ministerul Finanţelor Publice împotriva soluţiei pronunţate de organul de soluţionare a contestaţiei împotriva proceselor-verbale nr. 220 şi 221/1998, astfel că în mod corect instanţa de fond a respins ca inadmisibilă cererea cu privire la anularea acestor două acte de control. Cu privire la procesul-verbal de control nr. 10094/2000 prin care s-a constatat obligaţia de plată a sumei de 7.109.480.094 lei stabilită în sarcina recurentei reclamante prin procesul-verbal nr. 220 şi 221/1998, acestea nu au fost achitate de societate până la data controlului. Astfel, corect, instanţa de fond a reţinut că prin decizia nr. 671/2001 Ministerul Finanţelor Publice a respins contestaţia ca rămasă fără obiect, faţă de normele în materie fiscală, de strictă aplicare, respectiv art. 3 alin. (1) din O.U.G. nr. 13/2001, potrivit căreia contestaţiile nu pot avea ca obiect alte sume şi măsuri decât cele stabilite prin actul atacat. În ceea ce priveşte suma de 4.678.020.087 lei, reprezentând majorări de întârziere, potrivit prevederilor art. 13 din O.G. nr. 11/1996, organul de control în mod legal a stabilit obligaţia de plată a majorărilor de întârziere întrucât societatea reclamantă nu şi-a achitat debitele stabilite în sarcina sa. Motivaţia recurentei reclamante, în sensul că după deschiderea procedurii de faliment nu se mai pot calcula penalităţi nu poate fi reţinută, întrucât majorările sunt sancţiuni cu caracter financiar fiscal, care curg de drept până la data achitării debitului. În ceea ce priveşte suma de 1.719.460.087 lei reprezentând amendă contravenţională aplicată conform Legii nr. 87/1994, faţă de dispoziţiile art. 1 alin. (3) din O.U.G. nr. 13/2001 potrivit căreia căile de atac privind amenzile, confiscările şi alte

Scanned with OKEN Scanner

termenului prevăzut de lege. Acordarea dobânzilor astfel acumulate se face la cererea contribuabililor. Dobânda datorată este la nivelul majorării de întârziere prevăzute de prezentul cod şi se suportă din acelaşi buget din care se restituie ori se rambursează, după caz, sumele solicitate de plătitori.

Dobânda se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare expirării termenului prevăzut de lege până la data stingerii inclusiv a obligaţiei de plată prin compensare, restituire sau rambursare.

Astfel cum se poate observa, pentru această categorie de creanţe legea vorbeşte despre dobânzi calculate la cuantumul majorărilor de întârziere, fapt ce nu afectează, ci dimpotrivă, întăreşte natura juridică de creanţă fiscală pentru această sumă.

Secţiunea a 6-a. Executarea silită a creanţelor fiscale

§1. Consideraţii generale cu privire la executarea silită

Precizăm de la început că prin caracterul personal al executării silite înţelegem faptul că executarea se realizează asupra persoanei debitorului, iar prin caracterul real al executării înţelegem faptul că executarea se îndeplineşte asupra bunurilor debitorului (caracterul patrimonial al executării silite).

Executarea silită este procedura prin intermediul căreia creditorul, titular al dreptului recunoscut printr-o hotărâre judecătorească sau printr-un alt titlu executoriu, constrânge – cu concursul organelor de stat competente – pe debitorul său, care nu-şi execută de bunăvoie obligaţiile decurgând dintr-un asemenea titlu, de a şi le aduce la îndeplinire, în mod silit[1].

---

măsuri suplimentare aplicate prin acte ale organelor Ministerului Finanţelor Publice, se supun dispoziţiilor dreptului comun, astfel că măsura dispusă prin Decizia nr. 617/2001 pct. 1 este legală.

[1] *D. Negulescu*, Executarea silită, vol. I, Tipografia Gutenberg, Bucureşti, 1910; *E. Herovanu*, Teoria execuţiunii silite, Ed. Cioflec, Bucureşti, 1942; *G. Boroi, D. Rădescu*, Codul de procedură civilă comentat şi adnotat, Ed. All Beck, Bucureşti, 1994, p. 637; *S. Zilberstein, V.M. Ciobanu*, Tratat de executare silită, Ed. Lumina Lex, Bucureşti, 2002, p. 23.

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit art. 371[1] C.proc.civ., obligația stabilită printr-un titlu executoriu se aduce la îndeplinire de bunăvoie, iar în cazul în care debitorul nu execută de bunăvoie obligația stabilită prin respectivul titlu, aceasta se aduce la îndeplinire prin executare silită. O particularitate a executării silite în sistemul nostru procesual constă în faptul că executarea silită nu poate purta, în principiu, asupra persoanei debitorului[1], ci numai asupra bunurilor sale, fapt care antamează caracterul umanitar al executării silite[2].

În acest sens, art. 1 din Protocolul nr. 4[3] la Convenția europeană a drepturilor omului, stabilește că „Nimeni nu poate fi privat de libertatea sa pentru singurul motiv că nu este în măsură să execute o obligație contractuală".[4] În consecință, executarea silită are un caracter patrimonial, ea purtând asupra patrimoniului debitorului iar nu asupra persoanei acestuia, după cum prevede art. 371[3] C.proc.civ[5].

---

[1] Art. 580[2] C.proc.civ. prevede: „dacă debitorul refuză să îndeplinească o obligație de a face cuprinsă într-un titlu executoriu, în termen de 10 zile de la primirea somației, creditorul poate fi autorizat de instanța de executare, prin încheiere irevocabilă, dată cu citarea părților să o îndeplinească el însuși sau prin alte persoane, pe cheltuiala debitorului".

[2] *Gr. Porumb*, Drept procesual civil român, E.D.P., București, 1966, p. 420-468; *I. Deleanu*, Tratat de procedură civilă, vol. III, Ed. Servo-Sat, Arad, 2000, p. 122-180; *V.M. Ciobanu, G. Boroi, M. Nicolae*, Modificările aduse Codului de procedură civilă prin O.U.G. nr. 138/2000, în Dreptul nr. 4/2001, p. 3-37.

[3] Protocolul nr. 4 care recunoaște anumite drepturi și libertăți, altele decât acelea care figurează în Convenție și în Primul Protocol adițional la Convenție. Acest Protocol a fost amendat prin Protocolul nr. 11 care aduce restructurării mecanismului de control stabilit de Convenție și care a intrat în vigoare la data de 1 noiembrie 1998.

[4] *M. Voicu*, Protecția europeană a drepturilor omului, teorie și jurisprudență, Ed. Lumina Lex, București, 2001, p. 650.

[5] Art. 373[3] C.proc.civ. prevede: (1) „Veniturile și bunurile debitorului pot fi supuse executării silite dacă, potrivit legii, sunt urmăribile și numai în măsura necesară pentru realizarea drepturilor creditorilor. (2) Bunurile supuse unui regim special de circulație pot fi urmărite numai cu respectarea condițiilor prevăzute de lege".

Scanned with OKEN Scanner

Caracterul patrimonial al executării silite trebuie să țină seama de acele dispoziții legale restrictive care, pentru motive de protecția socială sau de apărare a intereselor generale impuse de un regim special de circulație a bunurilor urmărite, le exceptează de la urmărire[1].

În dreptul roman[2], executarea asupra persoanei se menține până în vremea lui Iustinian inclusiv (epoca veche), constituind, față de executarea asupra bunurilor, procedura de drept comun[3]. Dreptul clasic roman cunoaşte executarea asupra bunurilor sub două aspecte: *bonorum venditio* şi *distractio bonorum*[4]. În dreptul babilonian[5], subzista atât executarea asupra persoanei, cât şi executarea asupra bunurilor. Atunci când exista pericolul ca creditorul să priveze de libertate pe debitor, acesta, pentru a-şi salva libertatea, prefera să-şi

---

[1] *S. Zilberstein, V.M. Ciobanu*, op. cit., p. 55.

[2] *C.St. Tomulescu*, Drept privat roman, Tipografia Universității din Bucureşti, 1973, p.109.

[3] În edictul pretorului, executarea asupra persoanei este situată înainte de executarea asupra bunurilor, procedură la care nu se recurge decât dacă prima este imposibilă. După legea Rubria, executarea asupra persoanei poate fi pronunțată de magistrații municipali, pe când executarea asupra bunurilor numai de pretor, fiind o procedură anormală.

[4] *C.St. Tomulescu*, op. cit., p. 109. Cu privire la raportul dintre executarea asupra persoanei şi executarea asupra bunurilor în dreptul roman, precizăm că debitorul avea posibilitatea să se sustragă executării asupra persoanei şi a se supune în anumite condiții executării asupra bunurilor prin *cessio bonorum,* respectiv *benficium competentiae*. *Cessio bonorum* constituie modalitatea juridică prin care debitorul care ştie că este dator şi nu ar fi avut nicio şansă să câştige procesul în cazul în care s-a fi opus urmăririi creditorilor, poate să renunțe la bunurile sale în favoarea creditorilor săi, ceea ce se numeşte cesiune de bunuri. *Beneficium competentiae* constituie favoarea acordată anumitor debitori pentru ca, plătind cu toate bunurile lor, să nu fie supuşi executării asupra persoanei sau infamiei consecvente lui *bonorum venditio*. Expresia *beneficium competentiae* a fost făurită de juriştii germani în sec. al XVI-lea pentru a desemna o instituție pentru care romanii foloseau o perifrază – *condemna in id quod facere potest* – condamnă la ceea ce poate să facă.

[5] *P. Gogeanu*, Istoria statului şi dreptului (generală), vol. I, Centru de Multiplicare al Universității din Bucureşti, 1970, p. 17.

Scanned with OKEN Scanner

înstrăineze bunurile imobile[1]. În dreptul român vechi[2] ocrotirea proprietăţii se făcea prin acţiuni judiciare pornite „asupra celui ce a pus mâna şi stăpâneşte pre lucru ori cu bună-credinţă, sau cu rea-credinţă"[3]. Neîndeplinirea obligaţiilor atrăgea răspunderea civilă sub forma execuţiei silite şi vinderii averii la mezat[4]. O caracteristică a dreptului de proprietate din perioada feudalismului la noi este dată de consacrarea pe scară largă a stăpânirii în comun a pământului, mai ales a celui ţărănesc, sub forma obştilor, dar şi asupra moşiilor boiereşti aparţinând unor cete de boieri[5].

---

[1] Art. 165 şi art. 167 din Codul Hamurabi. Codul Hamurabi a fost edictat în ultimii ani ai domniei regelui cu acelaşi nume (2003-1961 î.e.n.) şi a fost descoperit în 1902 la Suza de către expediţia lui F. de Morgan. Textul codului este înscris pe o stelă de bazalt şi conţine mai multe ştersături, dar pe baza documentelor vechi şi a noilor descoperiri s-a putut reconstitui vechiul cod. Codul lui Hamurabi a fost publicat de V. Scheil în Memoires de la delegation francaise en Perse. Texte elamites – semitiques II, 1902.

[2] Problema aplicării dreptului roman în Dacia este ilustrată de mai multe documente de o importanţă deosebită pentru istoria dreptului, respectiv aşa-zisele «tăbliţe cerate». A se vedea în acest sens *C. Daicoviciu, H. Daicoviciu*, Developpement urbain et romanisation dans la province de Dacie, în Centenar muzeal arădean (Oradea), 1972, p. 153-160; *V. Christescu*, Dacia sub Hadrian şi Antonius Pius, în Convorbiri literare, LXIX (1936), p. 442-451.

[3] Manualul juridic al lui Andronache Donici, IX, 1 citat în Istoria dreptului românesc, II/1, Ed. Academiei, coord. *I.P. Ceterchi*, p. 264.

[4] Astfel, la 6 octombrie 1784, pentru neplata unei datorii „au pus telal şi au strigat casa cu livada la mezat, nu numai suma zilelor ce prin care au fost rânduite, ce încă mai mult, peste doi luni de zăle, şi s-au adaos de către muşterei 3000 lei... Care bani a mezatului i-a numărat deplin în mâna acist creincios boeriul domnii mel dumi, Ilie Catargiu vel vornic de i s-au împărţit pe la datornicii lui Parlafes".

La 14 iunie 1777, Alexandru Ipsilanti dispune „ca tot avutul domnului răposatului stolnic Nicolae Bîrsescu i al răposatului Iordache Bîrescu, fraţi, să vânză la mezat pentru împlinirea datornicilor celor ce au a lua de la casa numiţilor boieri Bîrseşti" – cazuri citate în Istoria dreptului românesc, II/1, Ed. Academiei, coord. *I.P. Ceterchi*, p. 284.

[5] *E. Cernea*, Istoria statului şi dreptului român, I, Universitatea din Bucureşti, 1976, P. 167.

Scanned with OKEN Scanner

Codul de procedură civilă român de la 1865 cuprindea art. 380, care instituia constrângerea corporală[1]. Acest text de lege nu a putut fi aplicat în practică deoarece Legea constrângerii corporale din 12 septembrie 1884 care stabilea că în fiecare capitală de judeţ să se înfiinţeze câte „o casă pentru arestul debitorilor în materie civilă şi comercială" a căzut în desuetudine, iar art. 380 C.proc.civ. a fost abrogat de modificările aduse Codului de procedură civilă în 1900.

În concluzie, executarea silită, la origini, a început prin a fi personală (faza I), devenind pe parcurs atât personală, cât şi reală (faza a II-a) şi sfârşind prin a fi doar reală (faza a III-a); în prezent, executarea silită a obligaţiilor cuprinse în titlul executoriu se realizează asupra patrimoniului debitorului, iar nu asupra persoanei sale, fapt care atribuie executării silite un caracter patrimonial, iar nu personal.

Illo tempore, instituţia patrimoniului a suferit o transformare radicală în sensul că „nu mai exprimă o relaţie cu trecutul şi ascendenţii, ci o relaţie cu prezentul şi cu persoana care este titularul drepturilor şi obligaţiilor cu conţinut economic[2]". Astfel, în dreptul roman, după ce s-a recunoscut personalitatea juridică şi celorlalţi membri ai familiei şi nu numai lui *pater familias*, lucrurile au fost împărţite în *res in nostro patrimonio* şi *res extra nostrum patrimonium*[3], ceea ce face ca accentul să fie pus pe legătura dintre patrimoniu şi persoana căreia îi aparţine[4]. În consecinţă, adagiul *bona non inteleguntur nisi deducto aere alieni* adică „prin bunuri nu se înţelege decât ceea ce rămâne după scăderea drepturilor altora" este expresia intuitivă[5] pe care romanii o aveau asupra noţiunii de

---

[1] *D. Negulescu*, Executarea silită, vol. I, Principii generale, Tipografia Gutenberg, Bucureşti, 1910, p. 24-30; *S. Zilberstein, V.M. Ciobanu*, op. cit., p. 34.

[2] *V. Stoica*, Noţiunea juridică de patrimoniu, în Supliment la revista Pandectele Române nr. 1/2003, p. 177.

[3] *V. Stoica*, op. cit., p. 178.

[4] *C.St. Tomulescu*, Drept privat roman, Universitatea din Bucureşti, Bucureşti, 1973, p. 164.

[5] *P.C. Vlachide*, Repetiţia principiilor de drept civil, vol. I, Ed. Europa Nova, Bucureşti, 1994, p. 40.

Scanned with OKEN Scanner

„patrimoniu"[1]. În dreptul roman, patrimoniul nu a beneficiat de o definiţie (de principiu romanii au lăsat puţine definiţii cu privire la instituţiile juridice de mare importanţă[2]), deoarece ei au cunoscut noţiunea de „patrimoniu", în accepţiunea modernă, pe la începutul epocii clasice.

Această situaţie se datorează şi faptului că, în această perioadă (epoca clasică), obligaţiile capătă o mare dezvoltare juridică, determinată de creşterea producţiei şi relaţiilor comerciale[3]. În dreptul francez modern[4], noţiunea de „patrimoniu" a fost consacrată în Codul Napoleon, fără ca redactorii acestui cod să definească în vreun fel noţiunea juridică de patrimoniu[5]. Pe baza dispoziţiilor cuprinse în Codul civil Napoleon, literatura de specialitate şi jurisprudenţa franceză au elaborat teoria personalistă a patrimoniului, conform căreia numai persoanele fizice şi morale pot avea un patrimoniu[6]. Dreptul german[7] a considerat că legătura dintre persoană şi patrimoniu este o piedică în calea evoluţiei relaţiilor comerciale, fapt care a determinat depersonalizarea patrimoniului şi crearea teoriei patrimoniului de afectaţiune sau a patrimoniului scop[8].

---

[1] *P.F. Girard*, Manuel élémentaire de droit romain, Arthur Rousseau, Editeur, Paris, 1906, p. 251.

[2] *C.St. Tomulescu*, op. cit., consideră că romanii „după cum nu au definit contractul sau delictul, n-au definit nici patrimoniul".

[3] Materiile prime răspândite pe teritoriul statului roman – marmura în Grecia, Asia Mică; aur în Spania şi Galia; sare în Sicilia şi Africa – sunt transportate în locurile unde se află atelierele industriale (în zonele mai industrializate). Cu alte cuvinte, dezvoltarea operaţiilor economice şi comerciale determină apariţia unor noi instrumente juridice.

[4] *P.M. Cosmovici*, Drept civil. Drepturi reale. Obligaţii. Codul civil, ed. a 3-a, Ed. All Beck, Bucureşti, 1998, p. 26.

[5] *C. Aubry, C. Rau*, Cours de droit civil français, tome sixième, Cosse, Marchal et Billard, Imprimeurs-Editeurs, 1973, p. 232.

[6] *F. Cohet-Cordey*, La valeur explicative de la théorie du patrimoine en droit positif français, în Revue trimestrielle de droit civil nr. 4/1996, p. 823-824.

[7] *E.T. Popa*, Acţiunea în revendicare, Ed. Lumina Lex, Bucureşti, 1998, p. 18-43.

[8] *L. Josserand*, Cours de droit civile positif français, vol. I, 3ème èdition, Recueil Sirey, Paris, 1938, p. 378.

Scanned with OKEN Scanner

Teoria modernă a patrimoniului rezidă în faptul că noţiunea juridică de „patrimoniu" rămâne legată de ideea de persoană, fapt ce explică unitatea sa, dar nu mai exclude ideea de divizare şi de afectaţiune în cazurile prevăzute de lege[1].

Patrimoniul[2] desemnează totalitatea drepturilor şi obligaţiilor cu conţinut economic,[3] aparţinând unei persoane. Noţiunea juridică de patrimoniu este folosită foarte rar în textele legale, dar fără a beneficia de o definiţie legală generală. Relativ la acest aspect, se consideră în doctrină[4] că art. 1718 C.civ.[5] se apropie de o astfel de definiţie. Potrivit art. 2 din Codul civil din Quebec[6], orice persoană este titulara unui patrimoniu, iar acesta poate face obiectul unei divizări sau unei afectaţiuni, dar numai în măsura prevăzută de lege[7]. Noţiunea juridică de „patrimoniu" prezintă următoarele caractere juridice[8]: este o universalitate juridică; orice persoană are un patrimoniu; unicitatea patrimoniului; patrimoniul fiecărei persoane este divizibil în mai multe mase de drepturi şi obligaţii, fiecare dintre acestea având un regim juridic bine determinat. Din punctul de vedere al prezentului studiu, interesează doar unicitatea patrimoniului, motiv pentru care vom dezvolta în cuvinte puţine acest caracter al patrimoniului.

---

[1] *V. Stoica*, op. cit., p. 180; *A. Weill, F. Terre, P. Simler*, Droit civil. Les biens, 3ème édition, Dalloz, Paris, 1985, p. 14.

[2] I. Micescu considera că „totalitatea drepturilor şi obligaţiilor aparţinând unei persoane sau grevând aceeaşi persoană, având caracterul comun de a fi apreciabile în bani şi formând un tot distinct de elementele, care îl compun" – a se vedea *I. Micescu*, Curs de drept civil, Ed. All Beck, Bucureşti, 2000, p. 197.

[3] *C. Stătescu*, Drept civil. Persoana fizică. Persoana juridică. Drepturile reale, E.D.P., Bucureşti, 1970, p. 482.

[4] *V. Stoica*, op. cit., p. 181.

[5] Art. 1718 C.civ. prevede că „oricine este obligat personal este ţinut de a îndeplini îndatoririle sale cu toate bunurile mobile şi imobile, prezente şi viitoare".

[6] Art. 2 din Codul civil din Quebec prevede că „(1) Orice persoană este titulara unui patrimoniu. (2) Acesta poate face obiectul unei divizări sau unei afectaţiune, dar numai în măsura prevăzută de lege".

[7] *G. Remillard*, Commentaires de ministre de la Justice, Le Code Civil de Quebec, tome I, Les publications de Quebec, 1993, p. 5.

[8] *C. Stătescu*, op. cit., p. 487; *V. Stoica*, op. cit., p. 183.

Scanned with OKEN Scanner

Ideea de unitate a patrimoniului este legată de ideea de unitate a persoanei, dar acest fapt nu exclude divizibilitatea patrimoniului, deoarece comunicarea intrapatrimonială a devenit o realitate de necontestat[1]. Unicitatea patrimoniului ar trebui să aibă drept rezultat unicitatea executării silite asupra patrimoniului debitorului, fapt care nu se realizează deoarece, pornind de la existența diferitelor categorii de creditorii, existența maselor de bunuri cu regimuri juridice specifice, legiuitorul a creat regimuri de executare silită diferite.

Codul de procedură civilă reglementează două modalități diferite de executare, respectiv executarea silită directă și executarea silită indirectă[2]. La rândul ei, executarea silită indirectă cunoaște mai multe forme: executarea silită mobiliară, poprirea, urmărirea silită a fructelor neculese și a recoltelor prinse de rădăcini, urmărirea silită asupra bunurilor imobile, decontarea bancară și predarea silită a bunurilor și executarea silită a altor obligații de a face sau a nu face[3].

Distincția[4] între executarea silită directă și executarea silită indirectă are la bază dihotomia dintre executarea în natură a creanței ce formează obiectul obligației debitorului (executarea silită directă) și executarea prin echivalent a creanțelor (executarea silită indirectă)[5]. În cadrul executării silite indirecte, distincția se face în raport de obiectul formei de executare silită aleasă de creditor (bun mobil, bun imobil, sume de bani, fructe neculese, recolte prinse de rădăcini etc.).

Legislațiile naționale moderne cu privire la insolvență constituie un sistem unitar de reglementări compatibile și complementare, care au ca obiect insolvența în mod generic, indiferent de poziția juridică a debitorului sau de natura creanțelor exigibile a căror plată nu a fost executată la termen – creanțe comerciale, civile, bugetare sau de

---

[1] Ibidem, p. 195.

[2] *S. Zilberstein, V.M. Ciobanu*, op. cit., p. 50.

[3] *Gh. Beleiu*, op. cit., p. 83.

[4] *I.C. Vurdea*, Intervertirea executării silite directe în executare silită indirectă, în R.R.D. nr. 10/1974, p. 9-13.

[5] *S. Zilberstein, V.M. Ciobanu*, op. cit., p. 51.

Scanned with OKEN Scanner

altă natură. În acest fel Franţa, prin Legea nr. 85-98 din 25 februarie 1985 privind redresarea şi lichidarea judiciară a întreprinderilor reglementează tratamentul juridic al încetării plăţilor atât pentru comercianţi, cât şi pentru necomercianţi – artizani, agricultori sau orice persoană juridică de drept privat, dacă se află în imposibilitate de a face faţă pasivului exigibil cu activul disponibil, deci indiferent de natura creanţelor care intră în structura pasivului exigibil.

Statele Unite ale Americii au creat prin *Bankruptcy Code* o procedură care se aplică oricărei persoane care are reşedinţa, domiciliul, un sediu de afaceri sau o proprietate în Statele Unite, cu excepţia căilor ferate, societăţilor de asigurări, băncilor sau altor instituţii de credit. În Anglia, *Insolvency Act* din 1986 a împărţit procedura falimentului în două părţi, respectiv falimentul societăţilor comerciale şi falimentul persoanelor fizice, indiferent că acestea au sau nu calitatea de comerciant. Această lege nu face distincţie între natura juridică a datoriilor debitorului.

Legea insolvenţei din Germania – *Insolvenzordnung* 1999 – reglementează procedura aplicabilă nu numai comercianţilor ci şi societăţilor de drept civil, consumatorilor şi altor persoane fizice, fără deosebire de natura creanţei exigibile. În plan comunitar Regulamentul Consiliului (CE) nr. 1346/2000 din 29 mai 2000 privind procedurile de faliment precizează că o condiţie pentru buna funcţionare a pieţei interne este ca procedurile transfrontaliere de faliment să funcţioneze eficient şi efectiv, deoarece activităţile întreprinderilor au un număr din ce în ce mai mare de efecte transfrontaliere şi sunt prin urmare reglementate de legislaţia comunitară în măsură tot mai mare.

Pornind de la diferenţele existente între drepturile materiale naţionale, prezentul Regulament consideră că nu este practică deschiderea unei proceduri de faliment unică, cu aplicabilitate în întreaga Comunitate, deoarece s-ar crea o serie de dificultăţi. Art. 1[1] din Regulamentul CE nr. 1346/2000 dispune că dispoziţiile

---

[1] Art. 1 din Regulamentul CE nr. 1346/2000 prevede: „(1) Prezentul Regulament se aplică procedurilor colective de faliment care atrag dezînvestirea parţială sau totală a unui debitor şi numirea unui lichidator (sindic). (2) Prezentul Regulament nu se aplică procedurilor de faliment

Scanned with OKEN Scanner

sale se aplică procedurilor colective de faliment care atrag dezînvestirea parțială sau totală a unui debitor și numirea unui lichidator. După cum se observă, dispoziția comunitară nu face distincție între categoriile de debitori, dacă aceștia sunt comercianți sau necomercianți, și nici între categoriile de creanțe ce formează pasivul exigibil al debitorului.

În conformitate cu alin. (2) al art. 1 din Regulamentul CE, dispozițiile sale nu se aplică procedurilor de faliment referitoare la instituțiile de credit, societățile de asigurare, societăților de investiții care dețin fonduri sau valori mobiliare ale terților și societăților de plasament colectiv. În concluzie, procedura falimentului, astfel cum este conturată de prezentul Regulament, nu mai face distincție între debitorii comercianți și debitorii necomercianții, înscriindu-se în tendința conturată de legislațiile substanțiale naționale.

Având în vedere considerațiile mai sus-prezentate, considerăm că: în materia falimentului, dreptul comunitar nu mai face distincție între comercianți și necomercianți; dreptul comunitar face distincție între procedurile de executare silită individuale și procedurile de executare silită colective (faliment); procedura falimentului instituțiilor de credit este reglementată în mod separat față de procedura falimentului aplicabilă celorlalți comercianți; dreptul pozitiv român face distincție între procedura de executare silită individuală și procedura de executare silită colectivă, iar în cadrul acesteia din urmă face distincție între debitorii comercianți și debitorii necomercianți.

De lege ferenda, considerăm că această din urmă dihotomie ar trebui eliminată, pentru a pune de acord legislația falimentului din România cu legislația falimentului, astfel cum este reglementată în dreptul comunitar.

---

referitoare la societățile de asigurare, instituțiile de credit, societățile de investiții care dețin fonduri sau valori mobiliare ale terților și societăților de plasament colectiv".

Scanned with OKEN Scanner

§2. Măsurile asigurătorii

Întrucât instituie o procedură administrativă de aplicare a măsurilor asigurătorii, Codul de procedură fiscală reglementează doar poprirea și sechestrul asigurătoriu. În ceea ce ne privește, nu excludem ipoteza ca, prin implicarea instanței judecătorești și cu respectarea condițiilor stabilite de Codul de procedură civilă, organele fiscale să aplice și sechestrul judiciar.

Măsurile asigurătorii prevăzute de Codul de procedură fiscală se dispun și se duc la îndeplinire, prin procedura administrativă, de organele fiscale competente. Măsurile asigurătorii sub forma popririi asigurătorii și sechestrului asigurătoriu se dispun asupra bunurilor mobile și/sau imobile proprietate a debitorului, precum și asupra veniturilor acestuia, când există pericolul ca acesta să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil executarea.

Aceste măsuri pot fi luate și înainte de emiterea titlului de creanță, inclusiv în cazul efectuării de controale sau al antrenării răspunderii solidare. Măsurile asigurătorii dispuse atât de organele fiscale competente, cât și de instanțele judecătorești ori de alte organe competente, dacă nu au fost desființate în condițiile legii, rămân valabile pe toată perioada executării silite, fără îndeplinirea altor formalități. Odată cu individualizarea creanței și ajungerea acesteia la scadență în cazul neplății, măsurile asigurătorii se transformă în măsuri executorii.

Cât privește procedura de instituire a măsurilor asigurătorii, acestea se dispun prin decizie emisă de organul fiscal competent. În decizie, organul fiscal va preciza debitorului că prin constituirea unei garanții la nivelul creanței stabilite sau estimate, după caz, măsurile asigurătorii vor fi ridicate. Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii trebuie motivată și semnată de către conducătorul organului fiscal competent. Măsurile asigurătorii astfel dispuse precum și cele dispuse de instanțele judecătorești sau de alte organe competente se duc la îndeplinire în conformitate cu dispozițiile referitoare la executarea silită, care se aplică în mod corespunzător.

Bunurile perisabile și/sau degradabile sechestrate asiguratoriu pot fi valorificate, cu acordul organului de executare, de către

Scanned with OKEN Scanner

debitor, sumele obținute consemnându-se la dispoziția organului de executare. În cazul înființării sechestrului asigurătoriu asupra bunurilor imobile, un exemplar al procesului-verbal întocmit de organul de executare se comunică pentru înscriere Biroului de carte funciară. Înscrierea face opozabil sechestrul tuturor acelora care, după înscriere, vor dobândi vreun drept asupra imobilului respectiv. Actele de dispoziție ce ar interveni ulterior înscrierii prevăzute la sunt lovite de nulitate absolută.

Dacă valoarea bunurilor proprii ale debitorului nu acoperă integral creanța fiscală a bugetului general consolidat, măsurile asigurătorii pot fi înființate și asupra bunurilor deținute de către debitor în proprietate comună cu terțe persoane, pentru cota-parte deținută de acesta. Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii cel interesat poate face contestație la executare[1].

---

[1] I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 5570/2005. Calea de atac împotriva actelor prin care se dispun și se aduc la îndeplinire măsurile asigurătorii enumerate în alin. (2) al art. 125 C.proc.fisc. este, potrivit alin. (1) al aceluiași articol, contestația la executare silită. Competența de soluționare a acestei contestații, în aplicarea art. 373 alin. (2) C.proc.civ. și art. 168 C.proc.fisc., aparține judecătoriei în circumscripția căreia se face executarea, iar nu instanței de contencios administrativ, care este instanță de executare doar pentru hotărârile prin care a soluționat fondul litigiului de contencios administrativ. Obiectul acțiunii introductive de instanță îl constituie contestația la executare formulată de S.C. P. S.R.L. Râmnicu-Vâlcea (ca debitor bugetar) împotriva măsurilor asigurătorii (poprire asigurătorie) dispuse asupra conturilor societății prin decizia nr. 41747/2004, în contul unei datorii reprezentând TVA și impozit pe profit. Prin contestația astfel formulată, s-a solicitat anularea formelor de executare silită. Este evident, așadar, că obiectul litigiului cu care a fost învestită instanța de fond îl constituie o contestație la executare și nu o acțiune în contencios administrativ în condițiile art. 1 din Legea nr. 554/2004. Sub acest aspect, Curtea reține că poprirea asigurătorie, a cărei anulare se solicită, face parte din categoria măsurilor asigurătorii prevăzute de art. 125 alin. (2) C.proc.fisc. astfel cum a fost modificat și ulterior republicat. Or, potrivit alin. (6) din textul de lege mai sus-invocat, măsurile asigurătorii dispuse de organele competente se duc la îndeplinire, în conformitate cu dispozițiile referitoare la executarea silită, care se aplică în mod corespunzător, iar potrivit

Scanned with OKEN Scanner

Măsurile asigurătorii instituite se ridică, prin decizie motivată, de către creditorii fiscali, când au încetat motivele pentru care au fost dispuse sau la constituirea garanției prevăzute la art. 126, după caz. Acestea pot fi ridicate de către organul de executare competent, în tot sau în parte, în baza deciziei motivate emise de organul care le-a dispus, care va fi comunicată tuturor celor cărora le-a fost comunicată decizia de dispunere a măsurilor sau celelalte acte de executare în legătură cu acestea.

§3. Prescripția dreptului de a cere executarea silită

Dreptul de a cere executarea silită a creanțelor fiscale se prescrie[1] în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în

---

alin. (1) din același text de lege – art. 125 C.proc.fisc., împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii cei interesați pot face contestație în conformitate cu prevederile art. 168 C.proc.fisc. Art. 168 C.proc.fisc. reglementează contestația la executare silită, iar alin. (3) al acestui text de lege prevede în mod expres: „contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență". Cum în cauză nu este vorba despre o contestație la executarea unei hotărâri pronunțate în condițiile art. 1 din Legea nr. 554/2004, situație în care potrivit art. 2 lit. ș) din aceeași lege instanța de executare este instanța care a soluționat fondul litigiului, în mod corect instanța care a pronunțat regulatorul de competență a reținut incidența dispozițiilor art. 373 alin. (2) C.proc.civ. în raport cu care instanța de executare este judecătoria în circumscripția căreia se va face executarea. În consecință, constatând că s-a stabilit în mod corect competența de soluționare a contestației la executare formulată împotriva popririi asigurătorii, în favoarea judecătoriei ca instanță de fond, Curtea a respins recursul ca nefondat.

[1] I.C.C.J., s. com., dec. nr. 1165/2004. În ipoteza unor prestații succesive, termenul de prescripție se calculează distinct pentru fiecare zi de întârziere, majorările de întârziere curgând la rândul lor succesiv, *pro rata temporis*, de la data când scadența fiecărei obligații principale nu a fost respectată și până la data plății. În ce privește prescripția dreptului de a pretinde majorările de întârziere, odată stinsă obligația principală se stinge și obligația accesorie, dar dreptul de a-și valorifica pretențiile sub forma daunelor-interese subzistă dacă termenul de 3 ani nu s-a împlinit în raport de data scadentă a obligației succesive de executat. De asemenea, în materie

Scanned with OKEN Scanner

care a luat naștere acest drept. Acest termen se aplică și creanțelor provenind din amenzi contravenționale.

Termenul de prescripție se suspendă: a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune; b) în cazurile și în condițiile în care suspendarea executării este prevăzută de lege ori a fost dispusă de instanța judecătorească sau de alt organ competent, potrivit legii; c) pe perioada valabilității înlesnirii acordate potrivit legii; d) cât timp debitorul își sustrage veniturile și bunurile de la executarea silită; e) în alte cazuri prevăzute de lege.

De asemenea, termenul de prescripție[1] se întrerupe: a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de

---

comercială plata daunelor compensatorii sau moratorii nu presupune punerea în întârziere conform art. 1079 C.civ., întrucât art. 43 C.com. derogă de la dreptul comun, iar datoriile comerciale lichide și plătibile în bani producând dobândă din ziua când devin exigibile.

[1] Decizia nr. 70/2006 referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 133 alin. (3) și art. 137 alin. (1) C.proc.fisc. și ale art. 403 alin. (1) C.proc.civ. (M. Of. nr. 176 din 23 februarie 2006) a stabilit că, în ceea ce privește dispozițiile art. 133 alin. (3) și art. 137 alin. (1) C.proc.fisc., Curtea constată că nu poate fi reținută susținerea potrivit căreia prevederile legale criticate creează o inegalitate juridică între autoritățile publice locale și contribuabilii persoane juridice, în ceea ce privește modalitatea de constituire a titlurilor executorii, deoarece principiul constituțional consacrat de art. 16 alin. (1) și (2) din Legea fundamentală se referă la egalitatea în drepturi a cetățenilor în fața legii și a autorităților publice și nu la egalitatea cetățenilor cu autoritățile publice. De asemenea, Curtea constată că nu este întemeiată susținerea referitoare la încălcarea dispozițiilor art. 21 din Constituție, privind liberul acces la justiție, prin pretinsa excludere a controlului instanței de judecată asupra constituirii titlului executoriu în materia executării silite a creanțelor bugetare, dat fiind faptul că legiuitorul a reglementat posibilitatea persoanelor interesate de a contesta orice act de executare silită, în condițiile procedurale stabilite de lege. Astfel, potrivit art. 169 alin. (3) și (4) C.proc.fisc., „(3) Contestația poate fi făcută și împotriva titlului executoriu în temeiul căruia a fost pornită executarea, în cazul în care acest titlu nu este o hotărâre dată de o instanță judecătorească sau de alt organ jurisdicțional și dacă pentru contestarea lui nu există o altă procedură prevăzută de lege. (4) Contestația se introduce la instanța

Scanned with OKEN Scanner

prescripţie a dreptului la acţiune; b) pe data îndeplinirii de către debitor, înainte de începerea executării silite sau în cursul acesteia, a unui act voluntar de plată a obligaţiei prevăzute în titlul executoriu ori a recunoaşterii în orice alt mod a datoriei; c) pe data îndeplinirii, în cursul executării silite, a unui act de executare silită; d) în alte cazuri prevăzute de lege.

Cât priveşte efectele împlinirii termenului de prescripţie, legea dispune că dacă organul de executare constată împlinirea termenului de prescripţie a dreptului de a cere executarea silită a creanţelor fiscale, acesta va proceda la încetarea măsurilor de realizare şi la scăderea acestora din evidenţa analitica pe plătitori.

Existenţa obligaţiilor imperfecte şi în materia fiscală este recunoscută şi de prevederile art. 134 C.proc.fisc., ce stabilesc că sumele achitate de debitor în contul unor creanţe fiscale, după împlinirea termenului de prescripţie, nu se restituie.

Scăderea din evidenţa analitică pe plătitori a creanţelor fiscale pentru care s-a împlinit termenul de prescripţie a dreptului de a cere executarea silită se va face pe baza unui proces-verbal de constatare a împlinirii termenului de prescripţie, însuşit de şeful

---

judecătorească competentă şi se judecă în procedură de urgenţă". Pentru aceleaşi considerente nu pot fi reţinute nici încălcarea principiilor constituţionale ale ocrotirii dreptului de proprietate privată şi libertăţii economice şi nici condiţiile restrângerii exerciţiului unor drepturi sau al unor libertăţi. Curtea constată că prevederile art. 403 alin. (1) C.proc.civ. au mai făcut obiect al controlului de constituţionalitate, prin raportare şi la art. 16 şi art. 21 din Constituţie. Astfel, prin Decizia nr. 108/2005 (M. Of. nr. 238 din 22 martie 2005), Curtea, respingând excepţia, a statuat că plata cauţiunii nu constituie o condiţie de admisibilitate a contestaţiei la executare, ci este instituită de legiuitor exclusiv pentru a putea solicita suspendarea executării silite, astfel încât nu poate fi calificată ca o modalitate de a restrânge accesul liber la justiţie. De asemenea, în ceea ce priveşte pretinsa încălcare a principiului constituţional al egalităţii în drepturi, Curtea a statuat, prin Decizia nr. 289 din 1 iulie 2004 (M. Of. nr. 908 din 6 octombrie 2004), că dispoziţiile art. 403 alin. (1) C.proc.civ. se aplică tuturor celor aflaţi în situaţia prevăzută în ipoteza normei legale, fără nicio discriminare pe considerente arbitrare, astfel încât nu este îndreptăţită calificarea acestei reglementări ca fiind neconstituţională.

Scanned with OKEN Scanner

compartimentului de specialitate, avizat de compartimentul juridic din cadrul aceluiași organ fiscal sau din cadrul organului ierarhic superior, după caz, și care va fi supus spre aprobare conducătorului organului fiscal, împreună cu dosarul. Acesta trebuie să cuprindă toate documentele și informațiile necesare pentru constatarea împlinirii termenului de prescripție, precum și procesul-verbal de constatare.

În mod simetric, legea dispune că dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire. Și din această prevedere legală rezultă natura juridică de creanță fiscală pentru creanțele deținute de contribuabil în relație cu taxele și impozitele.

§4. Organele de executare silită

Neplata de către contribuabil, în mod voluntar[1], a creanțelor fiscale îndrituiesc organele fiscale competente să procedeze la

---

[1] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 190/2001. Dacă temeiul juridic al contestației la executare îl constituie dispozițiile art. 76 din O.G. nr. 11/1996, care prevede că cei interesați pot contesta la instanța judecătorească competentă, potrivit Codului de procedură civilă, orice executare silită, orice act de executare silită efectuat de organele de executare competente, precum și refuzul de îndeplinire a unui act de executare în condițiile legii, competența de soluționare a unei asemenea contestații revine judecătoriei în primă instanță. Actele emise de organele de specialitate ale Ministerului Finanțelor, în baza procesului-verbal sus-menționat, pentru constatarea obligațiilor de plată la bugetul de stat, constituie titluri executorii conform O.G. nr. 11/1996. În cauza dedusă judecății s-a solicitat anularea executării silite începute în baza titlurilor executorii, contestându-se numai legalitatea actelor de executare silită efectuate anterior soluționării căilor de atac exercitate în baza Legii nr. 105/1997. Deci cauza nu are ca obiect anularea unui act administrativ, respectiv a procesului-verbal nr. 75/1999, ca singurul titlu executoriu a cărui legalitate poate fi contestată pe fond prin acțiunea în anulare și pentru care este competentă instanța de contencios administrativ.

Scanned with OKEN Scanner

executarea silită pentru stingerea acestora. Legea dispune că organele fiscale care administrează creanțe fiscale sunt abilitate să ducă la îndeplinire măsurile asigurătorii și să efectueze procedura de executare silită.

Creanțele bugetare care se încasează, se administrează, se contabilizează și se utilizează de instituțiile publice, provenite din venituri proprii și cele rezultate din raporturi juridice contractuale, precum și creanțele care se încasează, se administrează, se contabilizează și se utilizează de Banca de Export-Import a României EXIMBANK – S.A., provenite din fondurile alocate de la bugetul de stat, se execută prin organe proprii, acestea fiind abilitate să ducă la îndeplinire măsurile asigurătorii și să efectueze procedura de executare silită.

Pentru efectuarea procedurii de executare silită este competent organul de executare în a cărui rază teritorială se găsesc bunurile urmăribile, coordonarea întregii executări revenind organului de executare în a cărui raza teritorială își are domiciliul fiscal debitorul sau organul de executare competent. În cazul în care executarea silită se face prin poprire, aplicarea măsurii de executare silită se face de către organul de executare coordonator. Acesta are obligația să sesizeze în scris celelalte organe de executare, comunicându-le

---

În consecință, cererea contestatoarei are drept temei juridic dispozițiile art. 76 din O.G. nr. 11/1996, care prevede că cei interesați pot contesta la instanța judecătorească competentă, potrivit Codului de procedură civilă, orice act de executare silită efectuat de organele de executare competente, precum și refuzul de îndeplinire a unui act de executare în condițiile legii. Față de aceste dispoziții legale, rezultă că dreptul comun în cazul contestării executării silite care se realizează de organele administrației fiscale în baza unui titlu de creanță bugetară, în sensul prevăzut de art. 4 alin. (1) din O.G. nr. 11/1996, îl constituie dreptul civil material și procesual, iar nu normele de drept public cuprinse în Legea nr. 29/1990, incidente numai pentru soluționarea acțiunii în anularea obligației fiscale, constatată în titlu executoriu. Pentru considerentele expuse, Curtea constată că procedura de soluționare a contestației la executare este cea prevăzută în art. 399-409 C.proc.civ. și că, potrivit art. 373 C.proc.civ., judecătoria este competentă să se pronunțe în primă instanță, ca instanță de drept comun.

Scanned with OKEN Scanner

titlul executoriu în copie certificată, situația debitorului, contul în care se vor vira sumele încasate, precum și orice alte date utile pentru identificarea debitorului și a bunurilor ori veniturilor urmăribile.

În ipoteza în care s-a dispus atragerea răspunderii membrilor organelor de conducere, în conformitate cu dispozițiile cap. IV din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, și pentru creanțe fiscale, prin derogare de la prevederile art. 142 din Legea nr. 85/2006, executarea silită se efectuează de organul de executare, în condițiile Codului de procedură fiscală. Atunci când se constată că există pericolul evident de înstrăinare, substituire sau de sustragere de la executare silită a bunurilor și veniturilor urmăribile ale debitorului, organul de executare în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al debitorului poate proceda la indisponibilizarea și executarea silită a acestora, indiferent de locul în care se găsesc bunurile.

În cazul în care asupra aceloraşi venituri ori bunuri ale debitorului a fost pornită executarea, atât pentru realizarea titlurilor executorii privind creanțe fiscale, cât și pentru titluri ce se execută în condițiile prevăzute de alte dispoziții legale, executarea silită se va face, potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, de către organele de executare prevăzute de acesta.

Când se constată că domiciliul fiscal al debitorului se află în raza teritorială a altui organ de executare, titlul executoriu împreună cu dosarul executării vor fi trimise acestuia, înștiințându-se, dacă este cazul, organul de la care s-a primit titlul executoriu.

Executarea silită se face de organul de executare competent prin intermediul executorilor fiscali. Aceştia trebuie să deţină o legitimație de serviciu pe care trebuie să o prezinte în exercitarea activității. Executorul fiscal este împuternicit în fața debitorului și a terților prin legitimația de executor fiscal și delegație emisă de organul de executare silită. În exercitarea atribuțiilor ce le revin, pentru aplicarea procedurilor de executare silită, executorii fiscali pot: a) să intre în orice incintă de afaceri a debitorului, persoană juridică, sau în alte incinte unde acesta își păstrează bunurile, în

Scanned with OKEN Scanner

scopul identificării bunurilor sau valorilor care pot fi executate silit, precum și să analizeze evidența contabilă a debitorului în scopul identificării terților care datorează sau dețin în păstrare venituri ori bunuri ale debitorului; b) să intre în toate încăperile în care se găsesc bunuri sau valori ale debitorului, persoană fizică, precum și să cerceteze toate locurile în care acesta își păstrează bunurile; c) să solicite și să cerceteze orice document sau element material care poate constitui o probă în determinarea bunurilor proprietate a debitorului.

De asemenea, executorul fiscal poate intra în încăperile ce reprezintă domiciliul sau reședința unei persoane fizice, cu consimțământul acesteia, iar în caz de refuz, organul de executare va cere autorizarea instanței judecătorești competente potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă. Accesul executorului fiscal în locuință, în incinta de afaceri sau în orice altă încăpere a debitorului, persoană fizică sau juridică, se poate efectua între orele 6,00-20,00 în orice zi lucrătoare. Executarea începută va putea continua în aceeași zi sau în zilele următoare. În cazuri temeinic justificate de pericolul înstrăinării unor bunuri, accesul în încăperile debitorului va avea loc și la alte ore decât cele menționate, precum și în zilele nelucrătoare. În absența debitorului sau dacă acesta refuză accesul în oricare dintre încăperile de mai sus, executorul fiscal poate să pătrundă în acestea în prezența unui reprezentant al poliției ori al jandarmeriei sau a altui agent al forței publice și a doi martori majori.

Scanned with OKEN Scanner

§5. Executarea silită în cazuri speciale

5.1. Executarea silită[1] în cazul debitorilor solidari

[1] Decizia nr. 208/1999 referitoare la excepţia de neconstituţionalitate a dispoziţiilor art. 23 alin. (2) şi (3) şi ale art. 40 din O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanţelor bugetare, aprobată şi modificată prin Legea nr. 108/1996 (M. Of. nr. 4 din 7 ianuarie 2000). Analizând textele criticate, Curtea constată că acestea nu contravin prevederilor art. 21 din Constituţie privind accesul liber la justiţie, deoarece somaţia la executare prevăzută la art. 23 alin. (2), ca de altfel oricare dintre modalităţile de executare silită prevăzute în O.G. nr. 11/1996 pot fi atacate pe calea contestaţiei la executare, în conformitate cu dispoziţiile art. 76 din acest act normativ. Hotărârea organului de jurisdicţie administrativă, precum şi actele de executare, reglementate de ordonanţa de mai sus, sunt supuse astfel controlului judecătoresc. De altfel, în cauză dreptul autorului excepţiei privind accesul liber la justiţie a fost deja exercitat prin introducerea contestaţiei la executare care a generat litigiul, în cadrul căruia a fost ridicată excepţia de neconstituţionalitate. Textele criticate nu încalcă nici dispoziţiile art. 41 alin. (1) şi (7) din Constituţie, întrucât ele se referă la actele premergătoare executării silite şi la începerea acestei proceduri, iar nu la confiscarea de bunuri stabilită în temeiul constatării săvârşirii unei contravenţii. Autorul excepţiei, în conformitate cu dispoziţiile art. 9 din Legea nr. 105/1997, avea însă posibilitatea ca, în termen de 15 zile de la comunicarea deciziei Ministerului Finanţelor, să se adreseze instanţei judecătoreşti prevăzute în legea specială pentru a constata realitatea afirmaţiilor sale. Potrivit art. 76 din aceeaşi ordonanţă a Guvernului, contestaţia la executare poate fi formulată şi împotriva titlului executoriu, cu condiţia ca acest titlu să nu fie o hotărâre pronunţată de o altă instanţă judecătorească sau de un alt organ jurisdicţional şi dacă pentru contestarea lui nu există o procedura care să prevadă posibilitatea ca o instanţă competentă să se pronunţe asupra acestuia. Reglementarea în acest fel a căilor de atac împotriva unor decizii pronunţate de Ministerul Finanţelor, în temeiul Legii nr. 105/1997, nu contravine dispoziţiilor constituţionale, întrucât, conform art. 128 din Constituţie, exercitarea acestor căi de atac se face în condiţiile legii. În ceea ce priveşte susţinerea autorului excepţiei, în sensul că somaţia organului financiar nu poate fi un titlu executoriu, Curtea constată că este neîntemeiată. Prin Decizia nr. 25/1993 (M. Of. nr. 89 din 11 mai 1993), Curtea Constituţională s-a pronunţat în sensul că nu constituie o încălcare a dispoziţiilor constituţionale executarea silită a creanţelor fiscale fără

Scanned with OKEN Scanner

Organul de executare coordonator, în cazul debitorilor solidari, este cel în a cărui rază teritorială își are domiciliul fiscal debitorul despre care există indicii că deține mai multe venituri sau bunuri urmăribile. În acest sens, organul de executare coordonator înscrie în întregime debitul în evidențele sale și ia măsuri de executare silită, comunicând întregul debit organelor de executare în a căror rază teritorială se află domiciliile fiscale ale celorlalți codebitori. Acestea din urmă (organele de executare sesizate, cărora li s-a comunicat debitul), după înscrierea debitului într-o evidență nominală, vor lua măsuri de executare silită și vor comunica organului de executare coordonator sumele realizate în contul debitorului, în termen de 10 zile de la realizarea acestora.

Dacă organul de executare coordonator, care ține evidența întregului debit, constată că acesta a fost realizat prin actele de executare silită făcute de el însuși și de celelalte organe sesizate, este obligat să ceară în scris acestora din urmă să înceteze de îndată executarea silită.

5.2. Executarea silită împotriva veniturilor bugetului general consolidat

Legea dispune că impozitele, taxele, contribuțiile și orice alte venituri ale bugetului general consolidat nu pot fi urmărite de niciun creditor pentru nicio categorie de creanțe în cadrul procedurii de executare silită. Din prevederile legale de mai sus rezultă caracterul insesizabil al veniturilor bugetare.

---

constituirea titlului executoriu printr-o hotărâre judecătorească. Pentru aceleași motive rezultă că este constituțional textul art. 25 alin. (3) și (4) din O.G. nr. 11/1996, prin care titlul de creanță emis de organul financiar competent pentru impozite, taxe, contribuții, amenzi, majorări de întârziere și pentru alte sume datorate și neachitate statului în termenul legal este considerat titlu executoriu. Întrucât nu au intervenit elemente noi care să determine Curtea să-și schimbe jurisprudența, urmează a se avea în vedere motivele reținute în această decizie.

Scanned with OKEN Scanner

5.3. Executarea silită împotriva unei asocieri fără personalitate juridică

Pentru executarea silită a creanțelor fiscale datorate de o asociere fără personalitate juridică, chiar dacă există un titlu executoriu pe numele asocierii, pot fi executate silit atât bunurile mobile și imobile ale asocierii, cât și bunurile personale ale membrilor acesteia.

§6. Titlul executoriu

Din prevederile legale rezultă că executarea silită a creanțelor fiscale se efectuează în temeiul unui titlu executoriu emis potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală de către organul de executare competent în a cărui rază teritorială își are domiciliul fiscal debitorul sau al unui înscris care, potrivit legii, constituie titlu executoriu. Cu alte cuvinte, Codul de procedură fiscală are în vedere două categorii de titluri executorii: titlul executoriu astfel cum este emis unilateral de organele fiscale și înscrisul ce dobândește această natură de titlu executoriu în temeiul dispozițiilor legale.

Titlul de creanță[1] devine titlu executoriu la data la care creanța fiscală este scadentă prin expirarea termenului de plată prevăzut

---

[1] I.C.C.J, s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 4189/2005. Cererea de ordonanță președințială, formulată în temeiul art. 581 C.proc.civ., este inadmisibilă în materia contenciosului administrativ, în condițiile în care art. 14 și art. 15 din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ reglementează o procedură specială pentru suspendarea executării actului administrativ. Instanța a respins cererea de suspendare a procesului-verbal de control din 9 mai 2003 întocmit de Comisariatul General al Gărzii Financiare, reținând că sunt aplicabile dispozițiile art. 136 alin. (2) coroborate cu cele ale art. 184 alin. (1) C.proc.fisc., aprobat prin O.G. nr. 92/2003, potrivit cărora introducerea contestației împotriva titlului de creanță pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal. Sentința pronunțată în cauză și atacată cu recurs de pârât este nelegală întrucât un act administrativ nu poate fi suspendat pe calea ordonanței președințiale, cum în mod greșit se reține de instanța de fond, făcându-se referire la prevederile art. 581 C.proc.civ. O asemenea cerere de ordonanță președințială este inadmisibilă în materia contenciosului administrativ,

Scanned with OKEN Scanner

de lege sau stabilit de organul competent ori în alt mod prevăzut de lege. Modificarea titlului de creanţă atrage modificarea titlului executoriu în mod corespunzător.

Titlul executoriu emis de organele de executare competente[1] va conţine, pe lângă elementele actului administrativ fiscal, prevăzute

---

cât timp prin dispoziţiile art. 14 şi art. 15 din Legea nr. 554/2004 a fost reglementată o procedură specială pentru suspendarea executării actului administrativ. Inadmisibilitatea cererii de suspendare a executării actului administrativ până la soluţionarea acţiunii în anularea lui este condiţionată de existenţa justificării temeiniciei precum şi de iminenţa producerii unei pagube. Reclamanta nu a făcut dovada îndeplinirii condiţiilor legale sus-menţionate, nejustificându-se suspendarea executării procesului-verbal din 9 mai 2003 al Gărzii Financiare Centrale, menţinut prin Decizia nr. 16/2005 a Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală. Actele financiare sus-menţionate reprezintă titlu de creanţă potrivit art. 136 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, iar introducerea contestaţiei pe calea administrativă de atac, conform art. 184 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, nu suspendă executarea actului administrativ fiscal. De menţionat că în raport de prevederile art. 168 din O.G. nr. 92/2003, soluţionarea contestaţiei la executare şi a cererii de suspendare a titlului executoriu prin care au fost stabilite creanţe bugetare, revine în competenţa instanţei de drept comun şi nu a instanţei de contencios administrativ, chiar dacă un asemenea act este atacat în procedura contenciosului administrativ. Recursul va fi admis şi va fi modificată sentinţa civilă atacată în sensul respingerii cererii reclamantei de suspendare a executării procesului-verbal din 9 mai 2003, menţinut prin Decizia nr. 16/2005 a Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală.

[1] C.S.J., s. cont. adm., dec. nr. 1424/1996. S.C. C. S.A. Deva a chemat în judecată D.G.F.P. şi Controlul Financiar de Stat a judeţului Hunedoara, solicitând să se anuleze procesul-verbal încheiat la 2 martie 1995 de către salariaţii pârâtei. În motivarea cererii, reclamanta a arătat că procesul-verbal a cărui anulare o cere şi prin care a fost obligată să plătească un impozit suplimentar în sumă de 736.041 lei plus majorări în aceeaşi sumă este nelegal, întrucât plăţile s-au efectuat în luna ianuarie 1993, când se aplica Legea nr. 32/1991 şi reţinerile de la plătitorul venitului se puteau face pe o perioadă de un an în urmă, or procesul-verbal s-a încheiat la 2 martie 1995. Curtea de Apel Alba-Iulia, prin sentinţa civilă nr. 30/1996, a respins acţiunea, reţinând că, potrivit art. 10 alin. ultim din Legea nr. 32/1991, în cazul în care impozitul nu mai poate fi recuperat de la salariat, deci inclusiv în cazul expirării termenului de un an, se recuperează

Scanned with OKEN Scanner

la art. 43 alin. (2) C.proc.fisc., următoarele: codul de identificare fiscală, domiciliul fiscal al acestuia, precum şi orice alte date de identificare; cuantumul şi natura sumelor datorate şi neachitate, temeiul legal al puterii executorii a titlului. Pentru debitorii obligaţi în mod solidar la plata creanţelor fiscale se va întocmi un singur titlu executoriu. De asemenea, titlurile executorii emise de alte organe competente, care privesc creanţe fiscale, se transmit în termen de cel mult 30 de zile de la emitere, spre executare silită. Netransmiterea titlurilor executorii provenite în urma sancţionării contravenţionale, în termen de 90 de zile de la emiterea de către organele competente

---

de la plătitorul salariului, care nu mai beneficiază de termenul de prescripţie de mai sus, aplicându-se termenul general de prescripţie în materie fiscală. Reclamanta a declarat recurs, cu motivarea că s-au interpretat greşit prevederile legale în materie fiscală, întrucât la data plăţii ajutoarelor, când impozitul s-a aplicat eronat, era în vigoare Legea nr. 32/1991 nemodificată, potrivit căreia perioada pentru care se datorează impozitul nereţinut la timp, sau în cuantumul legal, este de un an în urmă. Recursul este fondat. Astfel, potrivit prevederilor art. 10 din Legea nr. 32/1991 privind impozitul pe salarii, restituirea sumelor reţinute în plus se poate face pe o perioadă de 3 ani în urmă de la data reţinerii, iar impozitul pe salariu nereţinut la timp, sau în cuantumul legal, se reţine de plătitorul venitului de la salariaţii respectivi, pe o perioadă de un an în urmă. În cauză, plata ajutoarelor băneşti din fondul de salarii s-a efectuat în luna ianuarie 1993 pentru anul 1992, impozitându-se separat, fără a fi cumulate cu câştigurile realizate de fiecare salariat în luna ianuarie 1993. Constatarea erorii s-a făcut de către organele de control ale D.G.F.P. şi Controlului Financiar de Stat a judeţului Hunedoara, la 2 martie 1995, aşa cum rezultă din procesul-verbal a cărui anulare se cere. La data efectuării plăţilor de către recurentă, se aplicau prevederile Legii nr. 32/1991 nemodificată, art. 10 alin. (3), care, aşa cum s-a arătat, stabilesc, pentru nereţinerea impozitului la timp, termenul de un an în urmă. Motivarea instanţei de fond cu privire la termenul aplicabil în materie fiscală s-ar putea reţine numai după iunie 1993, când a intrat în vigoare Legea nr. 35/1993 de modificare a Legii nr. 32/1991. Aşa fiind, urmează a se admite recursul şi a se anula actele administrative contestate.

Notă: Legea nr. 32/1991 a fost abrogată prin O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, abrogată, la rândul ei, de O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit (M. Of. nr. 435 din 3 august 2001), Ordonanţă abrogată de Legea nr. 571/2003.

Scanned with OKEN Scanner

conduce la anularea acestora. Conducătorul organului emitent al titlului executoriu are obligația emiterii deciziei de imputare a contravalorii contravenției personalului care se face vinovat de întârziere. Termenul de 90 de zile se prelungește cu perioada scursă în procedura de contestare a proceselor-verbale de constatare a contravenției. În cazul în care titlul executoriu i-a fost transmis spre executare de către un alt organ, organul de executare îi va confirma primirea, în termen de 30 de zile.

În cazul în care titlurile executorii emise de alte organe decât cele prevăzute la art. 33 alin. (1) C.proc.fisc. nu cuprind unul dintre următoarele elemente: numele și prenumele sau denumirea debitorului, codul numeric personal, codul unic de înregistrare, domiciliul sau sediul, cuantumul sumei datorate, temeiul legal, semnătura organului care l-a emis și dovada comunicării acestora, organul de executare va restitui de îndată titlurile executorii organelor emitente.

În ipoteza în care instituțiile publice transmit titluri executorii privind venituri proprii spre executare silită organelor fiscale, sumele astfel realizate se fac venit la bugetul de stat sau local, după caz, iar în situația în care autoritățile administrației publice locale transmit titluri executorii privind venituri proprii spre executare silită organelor fiscale din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sumele astfel realizate se fac venit la bugetul de stat.

Titlul executoriu se întocmește de organul de executare pentru fiecare tip de creanță fiscală reprezentând impozite, taxe, contribuții, alte venituri bugetare, precum și accesoriile acestora. În cazul în care există debitori care răspund solidar pentru aceeași creanță fiscală, organul de executare competent emite un singur titlu executoriu, făcând mențiune despre numele și prenumele sau denumirea tuturor debitorilor. Titlurile executorii se transmit printr-o adresă, care trebuie să cuprindă: a) denumirea completă a emitentului; b) temeiul legal al transmiterii titlului executoriu spre executare; c) numele și prenumele sau denumirea debitorului; d) domiciliul sau sediul debitorului; e) alte elemente de identificare a acestuia – seria și numărul actului de identitate sau, după caz, codul de identificare fiscală etc.; f) natura debitului și suma de plată; g) alte informații necesare încasării creanțelor fiscale prin executare silită – bunuri urmăribile, surse de venituri, depozite bancare etc. Atunci

Scanned with OKEN Scanner

când este cazul, împreună cu titlurile executorii se vor transmite și copii certificate de pe procesele-verbale de ducere la îndeplinire a măsurilor asigurătorii.

§7. Reguli privind executarea silită

Executarea silită[1] se poate întinde asupra tuturor veniturilor și bunurilor proprietate a debitorului, urmăribile potrivit legii, iar

---

[1] Decizia Curții Constituționale nr. 432/2004 (M. Of. nr. 1176 din 13 decembrie 2004). Examinând excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 137 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Curtea constată că prin aceste dispoziții legale se consacră, în materia executării creanțelor fiscale, un regim derogatoriu de la dreptul comun, prin aceea că se prevede neperimarea executării silite a acestor creanțe. Această derogare de la dreptul comun este în deplin acord cu Legea fundamentală care, la art. 126 alin. (2), prevede: „competența instanțelor judecătorești și procedura de judecată sunt prevăzute numai prin lege", legiuitorul fiind astfel îndreptățit să stabilească norme de procedură speciale, derogatorii de la regulile generale, determinate de anumite situații speciale. În cazul de față, situația specială a fost determinată de faptul că obiectul executării silite îl constituie încasarea creanțelor fiscale ce constituie surse ale bugetului de stat, ceea ce reprezintă un interes general. De altfel, așa cum a statuat Curtea Constituțională în Decizia nr. 91 din 25 iunie 1998 (M. Of. nr. 258 din 10 iulie 1998), potrivit art. 135 alin. (2) din Constituție, republicată, statul are obligația să acționeze pentru apărarea intereselor generale ale societății, iar agenții economici trebuie să se integreze cadrului constituțional, în concordanță cu interesul public la care statul este obligat să vegheze. În ceea ce privește critica potrivit căreia dispozițiile art. 137 alin. (4) vin în contradicție cu art. 16 din Constituție, republicată. Curtea constată că nici aceasta nu este întemeiată. Spre deosebire de regula generală cuprinsă în art. 389 C.proc.civ., care se referă la orice persoană fizică sau juridică care are calitatea de creditor sau debitor, dispozițiile O.G. nr. 92/2003 au în vedere subiecte calificate ale raportului juridic fiscal, și anume statul, unitățile administrativ-teritoriale, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport. Pentru aceleași considerente Curtea nu poate reține nici critica referitoare la art. 20 din Constituție, republicată, cu raportare la art. 7 din Declarația Universală a Drepturilor Omului. În concordanță cu

Scanned with OKEN Scanner

valorificarea acestora se efectuează numai în măsura necesară pentru realizarea creanțelor fiscale și a cheltuielilor de executare. Bunurile supuse unui regim special de circulație pot fi urmărite numai cu respectarea condițiilor prevăzute de lege.

În cadrul procedurii de executare silită se pot folosi succesiv sau concomitent modalitățile de executare silită prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar executarea silită a creanțelor fiscale nu se perimă. Executarea silită se desfășoară până la stingerea creanțelor fiscale înscrise în titlul executoriu, inclusiv a dobânzilor, penalităților de întârziere ori a altor sume, datorate sau acordate potrivit legii prin acesta, precum și a cheltuielilor de executare.

În cazul în care prin titlul executoriu sunt prevăzute, după caz, dobânzi, penalități de întârziere sau alte sume, fără să fi fost stabilit cuantumul acestora, ele vor fi calculate de către organul de executare și consemnate într-un proces-verbal care constituie titlu executoriu, care se comunică debitorului. Fața de terți, inclusiv față de stat, o garanție reală și celelalte sarcini reale asupra bunurilor au un grad de prioritate care se stabilește de la momentul în care acestea au fost făcute publice prin oricare dintre metodele prevăzute de lege.

---

ceea ce Curtea a statuat în mod constant, egalitatea de tratament presupune în mod necesar identitatea de situații juridice, calificarea unei reglementări ca fiind discriminatorie justificându-se doar atunci când, pentru situații similare, se instituie regimuri juridice diferite pentru persoanele cărora li se aplică. Așa fiind, situația diferită în care se găsesc persoanele la care se referă textul de lege criticat justifică un tratament diferențiat și, prin urmare, critica de neconstituționalitate a reglementării în cauză, în raport cu prevederile art. 16 alin. (1) din Constituție, republicată, este neîntemeiată. În ceea ce privește susținerea autorului excepției potrivit căreia neperimarea executării silite a creanțelor fiscale restrânge în mod nejustificat dreptul la apărare al debitorului unei astfel de creanțe, Curtea reține că debitorul are posibilitatea de a utiliza calea de atac a contestației împotriva oricărui act de executare și de a-și valorifica, în acest cadru, toate drepturile procesuale, dovedind netemeinicia pretențiilor creditorului. În ceea ce privește pretinsa încălcare a dispozițiilor art. 53 din Constituție, republicată, Curtea reține că acestea sunt aplicabile numai în ipoteza în care există o restrângere a exercitării drepturilor și libertăților fundamentale ale cetățenilor, restrângere care, astfel cum s-a arătat anterior, nu s-a constatat.

Scanned with OKEN Scanner

În vederea începerii executării silite, organul de executare competent se poate folosi de mijloacele de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală, în vederea determinării averii şi a venitului debitorului. La cererea organului fiscal, debitorul este obligat să furnizeze în scris, pe propria răspundere, informaţiile solicitate. În toate actele de executare silită trebuie să se indice titlul executoriu şi să se arate natura şi cuantumul debitului ce face obiectul executării.

Executarea silită începe prin *comunicarea somaţiei*. Dacă în termen de 15 zile de la comunicarea somaţiei nu se stinge debitul, se continuă măsurile de executare silită. Somaţia este însoţită de un exemplar al titlului executoriu. Somaţia cuprinde, pe lângă elementele specifice actului administrativ şi următoarele: numărul dosarului de executare; suma pentru care se începe executarea silită; termenul în care cel somat urmează să plătească suma prevăzută în titlul executoriu, precum şi indicarea consecinţelor nerespectării acesteia.

Terţul nu se poate opune sechestrării unui bun al debitorului, invocând un drept de gaj, drept de ipotecă sau un privilegiu. Terţul va participa la distribuirea sumelor rezultate din valorificarea bunului, potrivit legii.

Înaintea valorificării bunurilor, acestea vor fi evaluate. *Evaluarea* se efectuează de organul de executare prin experţi evaluatori proprii sau prin experţi evaluatori independenţi. Atât evaluatorii proprii, cât şi evaluatorii independenţi sunt obligaţi să îşi îndeplinească atribuţiile ce le revin, astfel cum rezultă din Codul de procedură fiscală, din actul prin care s-a dispus expertiza, precum şi din actul prin care au fost numiţi. Organul de executare va actualiza preţul de evaluare ţinând cont de rata inflaţiei. Atunci când se consideră necesar, organul de executare va proceda la o nouă evaluare.

Documentul prin care se efectuează evaluarea se anexează la procesul-verbal de sechestru. Organul de executare va transmite o copie de pe acest document debitorului. Organul de executare va proceda la o nouă evaluare în situaţii cum sunt: când se constată modificări ale preţurilor de circulaţie pe piaţa liberă a bunurilor, când valoarea bunului s-a modificat prin deteriorări sau prin amenajări.

Scanned with OKEN Scanner

Executarea silită *se suspendă*: a) când suspendarea a fost dispusă de instanţă sau de creditor, în condiţiile legii; b) la data comunicării aprobării înlesnirii la plată, în condiţiile legii; c) în cazul prevăzut la art. 156; d) pe o perioadă de cel mult 6 luni, în cazuri excepţionale, şi doar o singură dată pentru acelaşi debitor, prin hotărâre a Guvernului; d) în alte cazuri prevăzute de lege.

De asemenea, executarea silită *se întrerupe* în cazurile prevăzute expres de lege. Executarea silită nu se întrerupe pe perioada în care un contribuabil este declarat insolvabil.

Executarea silită *încetează* dacă: a) s-au stins integral obligaţiile fiscale prevăzute în titlul executoriu, inclusiv obligaţiile de plată accesorii, cheltuielile de executare şi orice alte sume stabilite în sarcina debitorului, potrivit legii; b) a fost desfiinţat titlul executoriu; c) în alte cazuri prevăzute de lege. Măsurile de executare silită aplicate se ridică prin decizie întocmită în cel mult 5 zile de la data la care a încetat executarea silită, de către organul de executare. În cazul în care popririle înfiinţate de organul de executare generează imposibilitatea debitorului de a-şi continua activitatea economică, cu consecinţe sociale deosebite, creditorul fiscal poate dispune, la cererea debitorului şi ţinând seama de motivele invocate de acesta, fie suspendarea temporară totală, fie suspendarea temporară parţială a executării silite prin poprire. Suspendarea se poate dispune pentru o perioadă de cel mult 6 luni de la data comunicării către bancă sau alt terţ poprit a suspendării popririi de către organul fiscal. Odată cu cererea de suspendare debitorul va indica bunurile libere de orice sarcini, oferite în vederea sechestrării, sau alte garanţii prevăzute de lege, la nivelul sumei pentru care s-a început executarea silită. Dispoziţiile de mai sus nu se aplică în cazul în care valoarea bunurilor deja sechestrate de creditorul fiscal acoperă valoarea creanţei pentru care s-a început executarea silită prin poprire.

Cererea debitorului de suspendare a executării silite se depune la organul de executare în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al acestuia şi trebuie să cuprindă: a) datele de identificare a debitorului, respectiv denumirea, domiciliul fiscal, codul de identificare fiscală, precum şi alte date necesare; b) solicitarea expresă a suspendării popririi conturilor bancare; c) precizarea băncilor şi a tuturor conturilor bancare deschise la acestea; d) indicarea

Scanned with OKEN Scanner

expresă a bunurilor mobile/imobile libere de orice sarcini, aflate în proprietatea debitorului, în vederea sechestrării acestora, precum și orice alte garanții constituite, potrivit legii, de debitor sau de terțe persoane în favoarea debitorului, după caz; e) motivele invocate în susținerea cererii. Cererea va fi însoțită de următoarele documente: a) copii legalizate de pe actele care atestă dreptul de proprietate asupra bunurilor mobile și imobile oferite de debitor drept garanție în vederea sechestrării; b) dovada, în original, că bunurile oferite drept garanție nu sunt grevate de sarcini, emisă în condițiile legii; c) când este cazul, alte documente care atestă constituirea altor garanții legale de către debitor sau terțe persoane. În cazul în care garanțiile sunt constituite, potrivit legii, de terțe persoane, acestea trebuie să facă dovada că nu au obligații fiscale restante; d) situația privind soldurile conturilor de disponibil și/sau de depozit în lei și în valută la data depunerii cererii; e) copie certificată de pe ultima balanță de verificare lunară; f) situația analitică a creanțelor debitorului; g) orice alte documente și date considerate utile pentru soluționarea cererii; h) declarație pe propria răspundere privind cota de participare a debitorului la capitalul social al altor societăți comerciale, capitalul social subscris și cel vărsat.

Cererea debitorului și documentele anexate se vor transmite de către organele de executare competente să aplice procedura de executare silită organelor competente să dispună suspendarea însoțite și de următoarele documente: a) copii certificate de pe actele de executare silită a debitorului; b) referatul motivat, întocmit de organul de executare competent să aplice procedura de executare silită prin poprire, împreună cu propunerile acestuia.

În baza cererii și a documentelor prezentate în susținerea acesteia, organele competente să dispună suspendarea executării silite prin poprire asupra conturilor bancare pot dispune această măsură, comunicând totodată, în scris, atât debitorului, organului de executare competent, cât și băncilor la care debitorul își are deschise conturile bancare care fac obiectul suspendării popririi, proporția în care sumele indisponibilizate sunt supuse măsurii de suspendare a popririi și termenul de valabilitate a măsurii aprobate. De la data primirii comunicării băncile vor duce la îndeplinire măsura de suspendare a popririi, reluând procedura de executare silită

Scanned with OKEN Scanner

prin poprire după expirarea perioadei de suspendare. Cu 10 zile înainte de expirarea termenului de aplicare a suspendării, organul de executare competent va comunica băncii reluarea procedurii de executare silită prin poprire în situaţia în care creanţele fiscale nu au fost stinse în întregime prin modalităţile prevăzute de lege.

§8. Executarea silită prin poprire

8.1. Aspecte generale cu privire la comunicarea somaţiei

Susţinerea instanţelor judecătoreşti, în acord cu care în materia executării silite prin poprire dispoziţiile legale cu privire la comunicarea somaţiei şi a respectării termenului de 15 zile nu sunt aplicabile, nu poate fi reţinută. În acord cu dreptul pozitiv aplicabil executării silite bugetare prin poprire, inclusiv în această formă de executare *comunicarea somaţiei şi respectarea termenului de 15 zile sunt aplicabile.*

În conformitate cu art. 136 C.proc.fisc., republicat, „În cazul în care debitorul nu îşi plăteşte de bunăvoie obligaţiile fiscale datorate, organele fiscale competente, pentru stingerea acestora, vor proceda la acţiuni de executare silită, potrivit prezentului cod". Potrivit art. 145 C.proc.fisc., „Executarea silită începe prin comunicarea somaţiei. Dacă în termen de 15 zile de la comunicarea somaţiei nu se stinge debitul, se continuă măsurile de executare silită. Somaţia este însoţită de un exemplar al titlului executoriu". Art. 149 alin. (11) C.proc.fisc. dispune că „pentru stingerea creanţelor fiscale, debitorii titulari de conturi bancare pot fi urmăriţi prin poprire asupra sumelor din conturile bancare, prevederile alin. (5) aplicându-se în mod corespunzător. În acest caz, odată cu comunicarea somaţiei şi a titlului executoriu, făcută debitorului potrivit art. 44, o copie certificată de pe acest titlu va fi comunicată băncii la care se află deschis contul debitorului. Despre această măsură va fi înştiinţat şi debitorul".

Poprirea, alături de executarea silită mobiliară şi executarea silită imobiliară, constituie modalităţi de executare silită. În acest sens sunt şi prevederile art. 142 alin. (3) C.proc.fisc. în acord cu care

Scanned with OKEN Scanner

„în cadrul procedurii de executare silită se pot folosi succesiv sau concomitent modalităţile de executare silită prevăzute de lege".

În consecinţă, poprirea, ca modalitate de executare silită, este reglementată de *regulile generale aplicabile executării silite,* cu excepţia situaţiei în care legea a stabilit în mod expres anumite *aspecte derogatorii* de la dreptul comun.

Lipsa unor dispoziţii exprese derogatorii de la dreptul comun atrage aplicabilitatea dispoziţiilor ce formează dreptul comun. Astfel cum am arătat mai sus, în acord cu art. 145 C.proc.fisc., deschiderea procedurii de executare silită presupune îndeplinirea în mod imperativ a următoarelor etape: comunicarea somaţiei împreună cu titlul executoriu care stă la baza executării silite şi neplata creanţei bugetare în termen de 15 zile de la data comunicării în mod regulat a somaţiei şi a titlului executoriu.

Stabilirea acestor etape însoţite de termenele adiacente se datorează faptului că procedura executării silite este o modalitate excepţională de stingere a creanţelor bugetare. Astfel cum rezultă din prevederile art. 114 C.proc.fisc., modalitatea ordinară de stingere a creanţelor bugetare este plata.

În acest sens, legiuitorul, consecvent propriei logicii, a stabilit că inclusiv în situaţia în care creanţa debitorului a ajuns la scadenţă iar acesta nu a plătit, înainte de a începe executarea silită, debitorul are la dispoziţie un termen de 15 zile în care poate stinge creanţa bugetară în mod voluntar. Expirarea acestui termen şi neplata creanţei bugetare îndepărtează orice barieră legală din calea declanşării procedurii de executare silită.

Faţă de prevederile art. 145 alin. (2) C.proc.fisc. prin care se stabileşte că somaţia cuprinde termenul în care cel somat trebuie să plătească suma cuprinsă în titlul de executare silită, este evident că *faptul comunicării somaţiei atrage după sine în mod obligatoriu respectarea termenului de 15 zile stabilit de lege cu caracter minimal.*

Comunicarea somaţiei are menirea de a atrage atenţia debitorului asupra faptului că dacă nu va plăti în mod voluntar creanţa bugetară, în termenul comunicat, organele de executare au dreptul să înceapă executarea silită împotriva sa. Somaţia este însoţită în mod obligatoriu de acordarea unui termen în care debitorul să plătească

Scanned with OKEN Scanner

în mod voluntar creanța, termen care poate fi de minim 15 zile de la comunicarea somației.

Comunicarea somației în lipsa acordării unui termen în care debitorul să plătească această creanță este superfluă, întrucât rostul somației este tocmai acela de a pune presiune pe debitor şi a-l determina să plătească în mod voluntar chiar şi în ultimul moment.

Nu se poate admite ipoteza că există posibilitatea comunicării somației fără ca prin intermediul acesteia să se acorde un termen de plată, întrucât aceasta este împotriva rațiunii de a fi a somației – amenințarea debitorului că dacă nu plăteşte într-un anumit termen va fi executat.

Pe această logică trebuie menționat un argument de text, respectiv art. 454 C.proc.civ. care a stabilit că poprirea se înființează fără somație. În consecință, atunci când legiuitorul a dorit ca executarea silită să înceapă fără comunicarea somației şi fără acordarea unui termen de plată, a stabilit aceasta în mod expres.

Codul de procedură civilă nu spune că debitorul nu are un termen în care poate face plata creanței în mod voluntar, ci stabileşte că în cadrul popririi somația nu este obligatorie. Cu alte cuvinte, plecând de la rațiunea somației – amenințarea debitorului – şi având în vedere conținutul acesteia – stabilirea termenului în care debitorul are dreptul să plătească voluntar – este evident că *necomunicarea somației*, întrucât aşa stabileşte legea, *atrage după sine neacordarea termenului de plată voluntară.*

În ceea ce priveşte raportul dintre regulile generale aplicabile executării silite – art. 145 C.proc.fisc. şi regulile particulare aplicabile popririi, modalitate de executare silită – art. 149 C.proc.fisc., considerăm că, după cum rezultă din prevederile legale mai susmenționate, poprirea reprezintă o modalitate de executare silită, sens în care, din punctul de vedere al interpretării dispozițiilor legale aplicabile, devine incidentă regula cu privire la raportul dintre legea specială şi legea generală (*specialibus derogant generalibus*).

În această direcție de gândire, legea generală este reprezentată de regulile aplicabile procedurii executării silite în general – art. 145 C.proc.fisc., în timp ce legea specială este stabilită de regulile speciale aplicabile popririi – art. 149 C.proc.fisc. Regulile aplicabile popririi vor deroga de la regimul general, stabilit de art. 145

Scanned with OKEN Scanner

C.proc.fisc. numai sub aspectele reglementate în mod special și expres de către legiuitor – art. 149 C.proc.fisc. În măsura în care există domenii nereglementate de regulile speciale vor deveni aplicabile regulile stabilite de legea generală.

În speță, art. 145 C.proc.fisc. stabilește obligativitatea comunicării somației și a titlului executoriu înainte de începerea executării silite și a respectării termenului de 15 zile calculat de la momentul comunicării somației și a titlului executoriu. Articolul 149 C.proc.fisc., regula specială ce reglementează procedura popririi, stabilește mai întâi că poprirea se înființează printr-o adresă care va fi trimisă prin scrisoare recomandată, cu dovada de primire, terțului poprit, împreună cu o copie certificată de pe titlul executoriu.

Din aceste prevederi legale, organele de executare împreună cu instanța judecătorească au tras concluzia că în cazul popririi nu mai trebuie respectate etapele obligatorii stabilite de art. 145 C.proc.fisc, în sensul că nu mai este necesară comunicarea somației și a titlului executoriu și nici respectarea termenului de 15 zile calculat începând cu data comunicării somației.

Concluzia instanței judecătorești și a organelor de executare fiscală, întemeiată exclusiv pe prevederile art. 149 alin. (5) C.proc.fisc., nu poate fi reținută întrucât art. 149 alin. (11) C.proc.fisc. stabilește în mod expres pentru organele fiscale obligativitatea comunicării somației și a titlului executoriu către debitor. Cu alte cuvinte, legiuitorul nu a înțeles în niciun fel să deroge de la regimul de drept comun aplicabil procedurii de declanșare a executării silite, întrucât a acceptat în mod expres faptul că somația și titlul executoriu trebuie comunicate debitorului.

În măsura în care legiuitorul ar fi înțeles să deroge de la dreptul comun stabilit de art. 145 C.proc.fisc., ar fi stabilit aceasta în mod expres, în sensul că ar fi precizat că nu este necesară comunicarea somației și a titlului executoriu și nici respectarea termenului de 15 zile calculat de la momentul comunicării somației.

În acest sens trebuie menționat faptul că legiuitorul, atunci când a înțeles să deroge de la dreptul comun, a stabilit aceasta în mod expres. Astfel, art. 454 C.proc.civ. stabilește în mod expres faptul că poprirea se înființează fără somație, ceea ce înseamnă că nici termenul stabilit prin somație nu este aplicabil, întrucât acestea sunt

Scanned with OKEN Scanner

indisolubil legate. Comunicarea somației, astfel cum stabilește în mod expres art. 149 alin. (11) C.proc.fisc., atrage în mod automat și calcularea termenului de 15 zile înăuntrul căruia debitorul poate face plata creanței.

În consecință, dacă legiuitorul ar fi dorit ca debitorul fiscal să nu aibă la dispoziție termenul de 15 zile în care poate face plata creanței, ar fi stabilit în mod expres că somația nu este obligatorie, astfel cum a făcut în cadrul procedurii de executare silită reglementată de Codul de procedură civilă.

8.2. Natura juridică a executării silite prin poprire

Executarea silită prin poprire reprezintă o modalitate de executare silită. Sunt supuse executării silite prin poprire orice sume urmăribile reprezentând venituri și disponibilități bănești în lei și în valută, titluri de valoare sau alte bunuri mobile necorporale, deținute și/sau datorate, cu orice titlu, debitorului de către terțe persoane sau pe care aceștia le vor datora și/sau deține în viitor în temeiul unor raporturi juridice existente. Sumele reprezentând credite nerambursabile sau finanțări primite de la instituții sau organizații internaționale pentru derularea unor programe ori proiecte nu sunt supuse executării silite prin poprire, în cazul în care împotriva beneficiarului acestora a fost pornită procedura executării silite.

În cazul sumelor urmăribile reprezentând venituri și disponibilități în valută, băncile[1] sunt autorizate să efectueze convertirea în lei

---

[1] Decizia Curții Constituționale nr. 330/2005 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 403 alin. (1) C.proc.civ., precum și a celor ale art. 144 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 732 din 11 august 2005). Examinând excepția de neconstituționalitate, Curtea constată că dispozițiile art. 403 alin. (1) C.proc.civ. au mai fost supuse controlului de constituționalitate prin raportare la unele dintre prevederile constituționale invocate în cauza de față. Astfel, în ceea ce privește încălcarea prevederilor art. 16 alin. (1) din Constituție, prin Decizia nr. 67/2004 (M. Of. nr. 205 din 9 martie 2004), Curtea a constatat că, în măsura în care reglementarea dedusă controlului se aplică tuturor celor aflați în situația prevăzută în ipoteza normei legale, fără nicio discriminare pe considerente arbitrare, critica cu un atare obiect nu

Scanned with OKEN Scanner

este întemeiată. De asemenea, referitor la încălcarea art. 24 din Constituție, care consacră dreptul la apărare, cu același prilej Curtea a reținut că, potrivit art. 403 alin. (3) C.proc.civ., asupra cererilor de suspendare a executării silite instanța se pronunță prin încheiere, care poate fi atacată cu recurs, în mod separat, astfel încât, cu prilejul exercitării acestei căi de atac, partea interesată poate formula toate apărările pe care le consideră necesare. Așa fiind, art. 403 alin. (1) C.proc.civ. este în concordanță cu prevederile constituționale privind dreptul la apărare, precum și cu reglementările internaționale cuprinse în art. 6 pct. 1 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, privind dreptul persoanei la un proces echitabil. Cu privire la susținerea autorilor excepției potrivit căreia dispozițiile art. 403 alin. (1) C.proc.civ. contravin principiului constituțional al liberului acces la justiție, prin Decizia nr. 227/2004 (M. Of. nr. 482 din 28 mai 2004), Curtea a reținut că aceste dispoziții legale reglementează posibilitatea instanței de a suspenda executarea silită până la soluționarea contestației la executare, dacă se depune o cauțiune al cărei cuantum este fixat de instanță. Instituirea obligației de plată a cauțiunii ca o condiție a suspendării executării are o dublă finalitate, și anume, pe de o parte, aceea de a constitui o garanție pentru creditor în ceea ce privește acoperirea eventualelor daune suferite ca urmare a întârzierii executării silite, prin efectul suspendării acesteia, și, pe de altă parte, de a preveni și limita eventualele abuzuri în valorificarea unui atare drept de către debitorii rău-platnici. Întrucât plata cauțiunii nu constituie o condiție de admisibilitate a contestației la executare, ci exclusiv pentru a putea solicita suspendarea executării silite, instituirea acestei obligații nu poate fi calificată ca o modalitate de a împiedica accesul liber la justiție. Prin aceeași decizie Curtea a constatat că dispozițiile art. 403 alin. (1) C.proc.civ. nu încalcă nici prevederile constituționale ale art. 53, deoarece acestea sunt aplicabile numai în ipoteza în care există o restrângere a exercitării drepturilor și libertăților fundamentale ale cetățenilor. Procedura contestației la executare asigură însă garanții suficiente pentru ocrotirea accesului liber la justiție, prin însuși faptul că le oferă părților posibilitatea de a contesta executarea, de a solicita suspendarea acesteia, iar în cazul admiterii contestației și desființării titlului executoriu sau al însăși executării silite, persoanele interesate au dreptul la întoarcerea executării și la restabilirea situației anterioare acesteia. Deoarece nu au intervenit elemente noi care să justifice schimbarea jurisprudenței Curții Constituționale, cele statuate prin deciziile menționate își mențin valabilitatea și în prezenta cauză. Curtea observă că invocarea ca texte de referință în cauza de față a art. 16 alin. (3) și (4),

Scanned with OKEN Scanner

a sumelor în valută, fără consimţământul titularului de cont, la cursul de schimb afişat de acestea pentru ziua respectivă. Sumele ce reprezintă venituri băneşti ale debitorului persoana fizică, realizate ca angajat, pensiile de orice fel, precum şi ajutoarele sau indemnizaţiile cu destinaţie specială sunt supuse urmăririi numai în condiţiile prevăzute de Codul de procedură civilă.

Poprirea asupra veniturilor debitorilor persoane fizice sau persoane juridice se înfiinţează de către organul de executare printr-o adresă care va fi trimisă prin scrisoare recomandată, cu dovada de primire, terţului poprit, împreună cu o copie certificată de pe titlul executoriu. Totodată va fi înştiinţat şi debitorul despre înfiinţarea popririi. Poprirea nu este supusă validării. De asemenea, poprirea înfiinţată anterior, ca măsură asigurătorie, devine executorie prin comunicarea copiei certificate de pe titlul executoriu, făcută terţului poprit, şi înştiinţarea despre aceasta a debitorului.

Această măsură se consideră înfiinţată din momentul primirii adresei de înfiinţare de către terţul poprit. În acest sens, terţul poprit este obligat să înregistreze atât ziua, cât şi ora primirii adresei de înfiinţare a popririi. După înfiinţarea popririi, terţul poprit este obligat: a) să plătească, de îndată sau după data la care creanţa devine exigibilă, organului fiscal, suma reţinută şi cuvenită, în contul indicat de organul de executare; b) să indisponibilizeze bunurile mobile necorporale poprite, înştiinţând despre aceasta organul de executare.

În cazul în care sumele datorate debitorului sunt poprite de mai mulţi creditori, terţul poprit îi va anunţa în scris despre aceasta pe creditori şi va proceda la distribuirea sumelor potrivit ordinii

---

art. 21 alin. (4), art. 22 şi art. 56 din Constituţie nu are relevanţă, domeniul de incidenţă al acestora fiind cu totul altul decât cel al dispoziţiilor legale deduse controlului, ceea ce înlătură *de plano* posibilitatea oricărei coliziuni între ele. Cu privire la dispoziţiile art. 144 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, Curtea constată că posibilitatea recunoscută băncilor, având calitatea de terţ poprit, de a proceda la convertirea în lei a sumelor în valută supuse urmăririi, fără consimţământul titularului de cont, nu relevă prin ea însăşi nicio contradicţie cu textele constituţionale de referinţă, fiind impusă de exigenţa legală potrivit căreia plăţile, deci inclusiv realizarea creanţelor bugetare, se efectuează numai în moneda naţională.

Scanned with OKEN Scanner

de preferință. Pentru stingerea creanțelor fiscale, debitorii titulari de conturi bancare pot fi urmăriți prin poprire asupra sumelor din conturile bancare. În acest caz, odată cu comunicarea somației și a titlului executoriu, făcută debitorului, o copie certificată de pe acest titlu va fi comunicată băncii la care se află deschis contul debitorului. Despre această măsură va fi înștiințat și debitorul. În măsura în care este necesar, pentru achitarea sumei datorate la data sesizării băncii, sumele existente, precum și cele viitoare provenite din încasările zilnice în conturile în lei și în valută sunt indisponibilizate. Din momentul indisponibilizării, respectiv de la data și ora primirii adresei de înființare a popririi asupra disponibilităților bănești, băncile nu vor proceda la decontarea documentelor de plată primite, respectiv la debitarea conturilor debitorilor, și nu vor accepta alte plăți din conturile acestora până la achitarea integrală a obligațiilor fiscale înscrise în adresa de înființare a popririi, cu excepția sumelor necesare plății drepturilor salariale.

Dacă debitorul face plata în termenul prevăzut în somație, organul de executare va înștiința de îndată în scris băncile pentru sistarea totală sau parțială a indisponibilizării conturilor și reținerilor. În situația în care titlurile executorii nu pot fi onorate în aceeași zi, băncile vor urmări executarea acestora din încasările zilnice realizate în contul debitorului.

Când debitorii dețin titluri de valoare sau alte bunuri mobile necorporale urmăribile, organul de executare poate proceda la aplicarea măsurilor de executare silită prin poprirea veniturilor rezultate din acestea. În acest caz terțul poprit este societatea comercială și/sau autoritatea publică emitentă și/sau intermediară a titlurilor de valoare respective. Dacă debitorul are conturi deschise la mai multe bănci sau urmează să încaseze venituri rezultate din titluri de valoare ori alte bunuri mobile necorporale de la terțe persoane juridice pentru realizarea creanței fiscale, în măsura în care este necesar, executarea silită prin poprire se poate întinde concomitent asupra mai multor conturi bancare ori asupra mai multor terți popriți.

Adresa de înființare a popririi va cuprinde: a) denumirea și sediul organului de executare; b) numărul și data emiterii; c) denumirea și sediul sau numele, prenumele și domiciliul terțului

Scanned with OKEN Scanner

poprit; d) temeiul legal al executării silite prin poprire; e) datele de identificare a debitorului; f) numărul şi data titlului executoriu, precum şi organul emitent; g) natura creanţei fiscale; h) cuantumul creanţei fiscale pentru care s-a înfiinţat poprirea, când acesta este mai mic decât cel evidenţiat în titlul executoriu, ca urmare a stingerii parţiale a debitului; i) contul în care urmează a se vira suma reţinută; j) semnătura şi ştampila organului de executare.

Salariile şi alte venituri periodice realizate din muncă, pensiile, precum şi alte sume ce se plătesc periodic şi sunt destinate asigurării mijloacelor de existenţă ale debitorului sunt urmăribile în condiţiile prevăzute de art. 409 C.proc.civ. În cazul în care debitorul îşi schimbă locul de muncă sau este pensionat, continuarea urmăririi prin poprire are loc potrivit art. 455 C.proc.civ.

Dacă terţul poprit înştiinţează organul de executare că nu datorează vreo sumă de bani debitorului urmărit, precum şi în cazul în care se invocă alte neregularităţi privind înfiinţarea popririi, instanţa judecătorească în a cărei rază teritorială se află domiciliul sau sediul terţului poprit, la cererea organului de executare ori a altei părţi interesate, pe baza probelor administrate, va pronunţa menţinerea sau desfiinţarea popririi. Pe baza hotărârii de menţinere a popririi, care constituie titlu executoriu, organul de executare poate începe executarea silită a terţului poprit, în condiţiile Codului de procedură fiscală.

§9. Executarea silită a bunurilor mobile

În cadrul acestei forme de executare sunt supuse executării silite orice bunuri mobile ale debitorului, cu excepţiile prevăzute de lege. În cazul debitorului persoană fizică nu pot fi supuse executării silite, fiind necesare vieţii şi muncii debitorului, precum şi familiei sale: a) bunurile mobile de orice fel care servesc la continuarea studiilor şi la formarea profesională, precum şi cele strict necesare exercitării profesiei sau altei ocupaţii cu caracter permanent, inclusiv cele necesare desfăşurării activităţii agricole, cum sunt uneltele, seminţele, îngrăşămintele, furajele şi animalele de producţie şi de lucru; b) bunurile strict necesare uzului personal sau casnic al debitorului şi

Scanned with OKEN Scanner

familiei sale, precum şi obiectele de cult religios, dacă nu sunt mai multe de acelaşi fel; c) alimentele necesare debitorului şi familiei sale pe timp de două luni, iar dacă debitorul se ocupă exclusiv cu agricultura, alimentele strict necesare până la noua recoltă; d) combustibilul necesar debitorului şi familiei sale pentru încălzit şi pentru prepararea hranei, socotit pentru 3 luni de iarna; e) obiectele necesare persoanelor cu handicap sau destinate îngrijirii persoanelor bolnave; f) bunurile declarate neurmăribile prin alte dispoziţii legale. Trebuie precizat faptul că bunurile debitorului persoană fizică necesare desfăşurării activităţii de comerţ nu sunt exceptate de la executare silită.

Executarea silită a bunurilor mobile se face prin sechestrarea şi valorificarea acestora, chiar dacă acestea se află la un terţ. Sechestrul se instituie printr-un proces-verbal. Pentru bunurile mobile anterior sechestrate ca măsură asigurătorie nu este necesară o nouă sechestrare. Executorul fiscal, la începerea executării silite, este obligat să verifice dacă bunurile se găsesc la locul aplicării sechestrului şi dacă nu au fost substituite sau degradate, precum şi să sechestreze alte bunuri ale debitorului, în cazul în care cele găsite la verificare nu sunt suficiente pentru stingerea creanţei. Bunurile nu vor fi sechestrate dacă prin valorificarea acestora nu s-ar putea acoperi decât cheltuielile executării silite. Prin sechestrul înfiinţat asupra bunurilor mobile, creditorul fiscal dobândeşte un drept de gaj care conferă acestuia în raport cu alţi creditori aceleaşi drepturi ca şi dreptul de gaj în sensul prevederilor dreptului comun.

Procesul-verbal de sechestru va cuprinde: a) denumirea organului de executare, indicarea locului, a datei şi a orei când s-a făcut sechestrul; b) numele şi prenumele executorului fiscal care aplică sechestrul, numărul legitimaţiei şi al delegaţiei; c) numărul dosarului de executare, data şi numărul de înregistrare a somaţiei, precum şi titlul executoriu în baza căruia se face executarea silită; d) temeiul legal în baza căruia se face executarea silită; e) sumele datorate pentru a căror executare silită se aplică sechestrul, inclusiv cele reprezentând dobânzi şi penalităţi de întârziere, menţionându-se şi cota acestora, precum şi actul normativ în baza căruia a fost stabilită obligaţia de plată; f) numele, prenumele şi domiciliul debitorului persoană fizică ori, în lipsa acestuia, ale persoanei

Scanned with OKEN Scanner

majore ce locuiește împreună cu debitorul sau denumirea și sediul debitorului, numele, prenumele și domiciliul altor persoane majore care au fost de față la aplicarea sechestrului, precum și alte elemente de identificare a acestor persoane; g) descrierea bunurilor mobile sechestrate și indicarea valorii estimative a fiecăruia, după aprecierea executorului fiscal, pentru identificarea și individualizarea acestora, menționându-se starea de uzură și eventualele semne particulare ale fiecărui bun, precum și dacă s-au luat măsuri spre neschimbare, cum sunt punerea de sigilii, custodia ori ridicarea de la locul unde se află, sau de administrare ori conservare a acestora, după caz; h) mențiunea că evaluarea se va face înaintea începerii procedurii de valorificare, în cazul în care executorul fiscal nu a putut evalua bunul deoarece aceasta necesită cunoștințe de specialitate; i) mențiunea făcută de debitor privind existența sau inexistența unui drept de gaj, ipotecă ori privilegiu, după caz, constituit în favoarea unei alte persoane pentru bunurile sechestrate; j) numele, prenumele și adresa persoanei căreia i s-au lăsat bunurile, precum și locul de depozitare a acestora, după caz; k) eventualele obiecții făcute de persoanele de față la aplicarea sechestrului; l) mențiunea că, în cazul în care în termen de 15 zile de la data încheierii procesului-verbal de sechestru debitorul nu plătește obligațiile fiscale, se va trece la valorificarea bunurilor sechestrate; m) semnătura executorului fiscal care a aplicat sechestrul și a tuturor persoanelor care au fost de față la sechestrare. Dacă vreuna dintre aceste persoane nu poate sau nu vrea să semneze, executorul fiscal va menționa această împrejurare.

Câte un exemplar al procesului-verbal de sechestru se predă debitorului sub semnătură sau i se comunică la domiciliul ori sediul acestuia, precum și, atunci când este cazul, custodelui, acesta din urmă semnând cu mențiunea de primire a bunurilor în păstrare. În vederea valorificării organul de executare este obligat să verifice dacă bunurile sechestrate se găsesc la locul menționat în procesul-verbal de sechestru, precum și dacă nu au fost substituite sau degradate. Când bunurile sechestrate găsite cu ocazia verificării nu sunt suficiente pentru realizarea creanței fiscale, organul de executare va face investigațiile necesare pentru identificarea și urmărirea altor bunuri ale debitorului. Dacă se constată că bunurile nu se găsesc la locul menționat în procesul-verbal de sechestru sau dacă au fost

Scanned with OKEN Scanner

substituite sau degradate, executorul fiscal încheie proces-verbal de constatare. Pentru bunurile găsite cu prilejul investigațiilor efectuate se va încheia procesul-verbal de sechestru. Dacă se sechestrează și bunuri gajate pentru garantarea creanțelor altor creditori, organul de executare le va trimite și acestora câte un exemplar din procesul-verbal de sechestru. Executorul fiscal care constată că bunurile fac obiectul unui sechestru anterior va consemna aceasta în procesul-verbal, la care va anexa o copie de pe procesele-verbale de sechestru respective. Prin același proces-verbal executorul fiscal va declara sechestrate, când este necesar, și alte bunuri pe care le va identifica. Bunurile înscrise în procesele-verbale de sechestru încheiate anterior se consideră sechestrate și în cadrul noii executări silite. În cazul în care executorul fiscal constată că în legătură cu bunurile sechestrate s-au săvârșit fapte care pot constitui infracțiuni va consemna aceasta în procesul-verbal de sechestru și va sesiza de îndată organele de urmărire penală competente.

De la data întocmirii procesului-verbal de sechestru, bunurile sechestrate sunt indisponibilizate. Cât timp durează executarea silită debitorul nu poate dispune de aceste bunuri decât cu aprobarea dată, potrivit legii, de organul competent. Nerespectarea acestei interdicții atrage răspunderea, potrivit legii, a celui în culpă. Actele de dispoziție care ar interveni ulterior indisponibilizării sunt lovite de nulitate absolută.

În cazurile în care nu au fost luate măsuri asigurătorii pentru realizarea integrală a creanței fiscale și la începerea executării silite se constată că există pericolul evident de înstrăinare, substituire sau sustragere de la urmărire a bunurilor urmăribile ale debitorului, sechestrarea lor va fi aplicată odată cu comunicarea somației.

Bunurile mobile sechestrate vor putea fi lăsate în custodia debitorului, a creditorului sau a altei persoane desemnate de organul de executare sau de executorul fiscal, după caz, ori vor fi ridicate și depozitate de către acesta. Atunci când bunurile sunt lăsate în custodia debitorului sau a altei persoane desemnate conform legii și când se constată că există pericol de substituire ori de degradare, executorul fiscal poate aplica sigiliul asupra bunurilor. În cazul în care bunurile sechestrate constau în sume de bani în lei sau în valută, titluri de valoare, obiecte de metale prețioase, pietre prețioase,

Scanned with OKEN Scanner

obiecte de artă, colecții de valoare, acestea se ridică și se depun, cel târziu a doua zi lucrătoare, la unitățile specializate. Cel care primește bunurile în custodie va semna procesul-verbal de sechestru. În cazul în care custodele este o altă persoană decât debitorul sau creditorul, organul de executare îi va stabili acestuia o remunerație ținând seama de activitatea depusă.

§10. Executarea silită a bunurilor imobile

Sunt supuse executării silite bunurile imobile[1] proprietate a debitorului. În situația în care debitorul deține bunuri în proprietate comună cu alte persoane, executarea silită se va întinde numai

---

[1] C.S.J., s. civ., dec. nr. 3414/2003. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin executarea silită a bunurilor imobile, anunțul de vânzare trebuie să cuprindă, dacă situația de fapt este în acest sens, și indicarea titularului dreptului de proprietate asupra terenului pe care se află situat imobilul ce urmează să se vândă. Potrivit dispozițiilor legale în vigoare, anunțul de vânzare trebuie să cuprindă, pe lângă alte mențiuni, indicarea drepturilor reale și a celorlalte sarcini care grevează imobilul scos la vânzare. Cu atât mai mult se impune inserarea mențiunii că terenul nu aparține proprietarului imobilului ce urmează să se vândă, pentru că, în mod obișnuit, proprietarul supraedificatelor este și proprietarul fondului pe care acestea sunt situate. Indicarea în anunțul de vânzare a existenței contractului de locațiune este, de asemenea, obligatorie, deoarece locațiunea este, în sensul art. 21 alin. (1) lit. C din Legea nr. 7/1996 a cadastrului și a publicității imobiliare, o sarcină care se înscrie în partea a III-a a cărții funciare. Mențiunile privind titularul dreptului de proprietate asupra terenului, altul decât al stației și a existenței contractului de locațiune a stației încheiat între debitoare și intimata-reclamantă trebuiau inserate în anunțul de vânzare, potrivit art. 65 alin. (4) din O.G. nr. 11/1996. Însă anunțul de vânzare nu conține nicio referire la cele amintite, iar precizarea din procesul-verbal de licitație, în sensul că terenul nu se vinde, precum și clauza din contractul de locațiune în sensul că stația poate fi urmărită pentru creanțele bugetare, nu suplinesc exigențele art. 65 alin. (4) din ordonanța evocată. Pe lângă acestea, nu a fost respectat termenului prevăzut în alin. (3) din același articol, care arată că anunțul de vânzare se face cu cel puțin 10 zile înainte de data fixată pentru ținerea licitației, unicul anunț fiind cel publicat în ziarul din 11 iulie 2000, licitația fiind fixată la 20 iulie 2000.

Scanned with OKEN Scanner

asupra bunurilor atribuite debitorului în urma partajului judiciar, respectiv asupra sultei. Executarea silită imobiliară se întinde de plin drept şi asupra bunurilor accesorii bunului imobil, prevăzute de Codul civil. Bunurile accesorii nu pot fi urmărite decât odată cu imobilul. În cazul debitorului persoană fizică nu poate fi supus executării silite spaţiul minim locuit de debitor şi familia sa, stabilit în conformitate cu normele legale în vigoare. Sechestrul aplicat asupra bunurilor imobile constituie ipoteca legală. Dreptul de ipotecă conferă creditorului fiscal în raport cu alţi creditori aceleaşi drepturi ca şi dreptul de ipotecă, în sensul prevederilor dreptului comun. Pentru bunurile imobile sechestrate organul de executare care a instituit sechestrul va solicita de îndată biroului de carte funciară efectuarea inscripţiei ipotecare, anexând un exemplar al procesului-verbal de sechestru. Biroul de Carte funciară va comunica organelor de executare, la cererea acestora, în termen de 10 zile, celelalte drepturi reale şi sarcini care grevează imobilul urmărit, precum şi titularii acestora, care vor fi înştiinţaţi de către organul de executare şi chemaţi la termenele fixate pentru vânzarea bunului imobil şi distribuirea preţului. Creditorii debitorului, alţii decât titularii drepturilor menţionate anterior, sunt obligaţi ca, în termen de 30 de zile de la înscrierea procesului-verbal de sechestru al bunului imobil în evidenţele de publicitate imobiliară, să comunice în scris organului de executare titlurile pe care le au pentru bunul imobil respectiv.

La instituirea sechestrului şi în tot cursul executării silite, organul de executare poate numi un *administrator-sechestru*, dacă această măsură este necesară pentru administrarea imobilului urmărit, a chiriilor, a arendei şi a altor venituri obţinute din administrarea acestuia, inclusiv pentru apărarea în litigii privind imobilul respectiv. Administrator-sechestru poate fi numit creditorul, debitorul ori altă persoană fizică sau juridică, iar acesta va consemna veniturile încasate la unităţile abilitate şi va depune recipisa la organul de executare. Când administrator-sechestru este numită o altă persoană decât creditorul sau debitorul, organul de executare îi va fixa o remuneraţie ţinând seama de activitatea depusă.

Ori de cate ori este necesar, administratorul-sechestru este obligat să prezinte organului de executare situaţia veniturilor şi a

Scanned with OKEN Scanner

cheltuielilor făcute cu administrarea bunului imobil sechestrat. După primirea procesului-verbal de sechestru, debitorul poate solicita organului de executare, în termen de 15 zile de la comunicare, să îi aprobe ca plata integrală a creanțelor fiscale să se facă din veniturile bunului imobil urmărit sau din alte venituri ale sale pe timp de cel mult 6 luni. De la data aprobării cererii debitorului, executarea silită începută asupra bunului imobil se suspendă. Pentru motive temeinice organul de executare poate relua executarea silită imobiliară înainte de expirarea termenului de 6 luni. Dacă debitorul persoană juridică căruia i s-a aprobat suspendarea se sustrage ulterior de la executare silită sau își provoacă insolvabilitatea, se vor aplica în mod corespunzător prevederile art. 27 C.proc.fisc.

§11. Valorificarea bunurilor sechestrate

11.1. Aspecte generale

În cazul în care creanța fiscală nu este stinsă în termen de 15 zile de la data încheierii procesului-verbal de sechestru, se va proceda, fără efectuarea altei formalități, la valorificarea bunurilor sechestrate, cu excepția situațiilor în care, potrivit legii, s-a dispus desființarea sechestrului, suspendarea sau amânarea executării silite. Pentru a realiza executarea silită cu rezultate cât mai avantajoase, ținând seama atât de interesul legitim și imediat al creditorului, cât și de drepturile și obligațiile debitorului urmărit, organul de executare va proceda la valorificarea bunurilor sechestrate în una dintre modalitățile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare și care, față de datele concrete ale cauzei, se dovedește a fi mai eficientă. Organul de executare competent poate proceda la valorificarea bunurilor sechestrate prin: a) înțelegerea părților; b) vânzare în regim de consignație a bunurilor mobile; c) vânzare directă; d) vânzare la licitație; e) alte modalități admise de lege, inclusiv valorificarea bunurilor prin case de licitații, agenții imobiliare sau societăți de brokeraj, după caz.

Dacă au fost sechestrate bunuri perisabile sau supuse degradării, acestea pot fi vândute în regim de urgență. Dacă din cauza unei contestații sau a unei învoieli între părți data, locul sau ora vânzării

Scanned with OKEN Scanner

directe sau la licitație a fost schimbată de organul de executare, se vor face alte publicații și anunțuri. Vânzarea bunurilor sechestrate se face numai către persoane fizice sau juridice care nu au obligații fiscale restante. În categoria obligațiilor fiscale restante nu se cuprind obligațiile fiscale pentru care s-au acordat, potrivit legii, reduceri, amânări sau eșalonări la plată.

În cazul vânzării în regim de consignație, organul de executare va preda bunurile mobile sechestrate unității care se ocupă cu vânzarea în regim de consignație. Predarea se face pe baza unui proces-verbal de predare-primire, întocmit în două exemplare, din care fiecare parte ia câte un exemplar. Procesul-verbal de predare-primire va cuprinde în mod obligatoriu următoarele date: a) numele și prenumele persoanelor între care are loc predarea-primirea bunurilor mobile; b) datele de identificare a persoanelor între care are loc predarea-primirea; c) denumirea fiecărui bun mobil, cu descrierea caracteristicilor sale; d) valoarea fiecărui bun mobil; e) data și locul predării-primirii bunurilor mobile; f) semnătura executorului fiscal și a reprezentantului unității de vânzare în regim de consignație.

Dacă în perioada de expunere spre vânzare debitorul achită suma datorată, organul de executare va comunica de îndată unității de vânzare în regim de consignație să înceteze vânzarea bunurilor. Bunurile mobile nevândute vor fi ridicate de către executorul fiscal pe bază de proces-verbal de predare-primire.

11.2. Valorificarea bunurilor potrivit înțelegerii părților

Valorificarea bunurilor potrivit înțelegerii părților se realizează de debitorul însuși, cu acordul organului de executare, astfel încât să se asigure o recuperare corespunzătoare a creanței fiscale. Debitorul este obligat să prezinte în scris organului de executare propunerile ce i s-au făcut și nivelul de acoperire a creanțelor fiscale, indicând numele și adresa potențialului cumpărător, precum și termenul în care acesta din urma va achita prețul propus. Prețul propus de cumpărător și acceptat de organul de executare nu poate fi mai mic decât prețul de evaluare.

Organul de executare, după analiza propunerilor, va comunica aprobarea indicând termenul și contul bugetar în care prețul bunului

Scanned with OKEN Scanner

va fi virat de cumpărător. Indisponibilizarea se ridică după creditarea contului bugetar.

11.3. Valorificarea bunurilor prin vânzare directă

Valorificarea bunurilor prin vânzare directă se poate realiza în următoarele cazuri: a) pentru bunurile prevăzute la art. 159 alin. (4); b) înaintea începerii procedurii de valorificare prin licitaţie, dacă se recuperează integral creanţa fiscală; c) după finalizarea unei licitaţii, dacă bunul/bunurile sechestrate nu au fost vândute şi se oferă cel puţin preţul de evaluare.

Această modalitate de valorificare a bunurilor se realizează prin încheierea unui proces-verbal care constituie titlu de proprietate. În cazul în care organul de executare înregistrează mai multe cereri, va vinde bunul persoanei care oferă cel mai mare preţ faţă de preţul de evaluare.

Pentru valorificarea bunurilor prin vânzare directă către cumpărători, organul de executare va face anunţul privind vânzarea, iar vânzarea directă a bunurilor se face chiar dacă se prezintă un singur cumpărător. La vânzarea directă, organul de executare va întocmi un proces-verbal, care constituie titlu de proprietate şi care cuprinde pe lângă elementele actului administrativ fiscal şi următoarele: a) numărul dosarului de executare silită; b) titlul executoriu în temeiul căruia se face executarea silită; c) numele şi domiciliul sau, după caz, denumirea şi sediul cumpărătorului; d) codul de identificare fiscală a debitorului şi al cumpărătorului; e) preţul la care s-a vândut bunul şi taxa pe valoarea adăugată, dacă este cazul; f) datele de identificare a bunului; g) menţiunea că acest document constituie titlu de proprietate şi că poate fi înscris în cartea funciară; h) semnătura cumpărătorului sau a reprezentantului său legal, după caz.

Cumpărătorul va efectua plata preţului convenit în contul bugetar indicat de organul de executare. Un exemplar al procesului-verbal se eliberează cumpărătorului a doua zi după creditarea contului indicat de organul de executare.

Scanned with OKEN Scanner

11.4. Vânzarea bunurilor la licitație

Pentru valorificarea bunurilor sechestrate prin vânzare la licitație organul de executare este obligat să efectueze publicitatea vânzării cu cel puțin 10 zile înainte de data fixată pentru desfășurarea licitației. Publicitatea vânzării se realizează prin afișarea anunțului privind vânzarea la sediul organului de executare, al primăriei în a cărei rază teritorială se află bunurile sechestrate, la sediul și domiciliul debitorului, la locul vânzării, dacă acesta este altul decât cel unde se află bunurile sechestrate, pe imobilul scos la vânzare, în cazul vânzării bunurilor imobile, și prin anunțuri într-un cotidian național de largă circulație, într-un cotidian local, în pagina de Internet sau, după caz, în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, precum și prin alte modalități prevăzute de lege.

Despre data, ora și locul licitației vor fi înștiințați și debitorul, custodele, administratorul-sechestru, precum și titularii drepturilor reale și ai sarcinilor care grevează bunul urmărit. Anunțul privind vânzarea cuprinde următoarele elemente: a) denumirea organului fiscal emitent; b) data la care a fost emis; c) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului fiscal emitent; d) numărul dosarului de executare silită; e) bunurile care se oferă spre vânzare și descrierea lor sumară; f) prețul de evaluare ori prețul de pornire a licitației, în cazul vânzării la licitație, pentru fiecare bun oferit spre vânzare; g) indicarea, dacă este cazul, a drepturilor reale și a privilegiilor care grevează bunurile; h) data, ora și locul vânzării; i) invitația, pentru toți cei care pretind vreun drept asupra bunurilor, să înștiințeze despre aceasta organul de executare înainte de data stabilită pentru vânzare; j) invitația către toți cei interesați în cumpărarea bunurilor să se prezinte la termenul de vânzare la locul fixat în acest scop și până la acel termen să prezinte oferte de cumpărare; k) mențiunea că ofertanții sunt obligați să depună, în cazul vânzării prin licitație, până la termenul de vânzare, o taxă de participare reprezentând 10% din prețul de pornire a licitației; l) mențiunea că toți cei interesați în cumpărarea bunurilor trebuie să prezinte dovada emisă de organele fiscale că nu au obligații fiscale restante; m) data afișării publicației de vânzare.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru participarea la licitaţie ofertanţii depun, cu cel puţin o zi înainte de data licitaţiei, următoarele documente: a) oferta de cumpărare; b) dovada plăţii taxei de participare, potrivit alin. (11); c) împuternicirea persoanei care îl reprezintă pe ofertant; d) pentru persoanele juridice de naţionalitate română, copie de pe certificatul unic de înregistrare eliberat de oficiul registrului comerţului; e) pentru persoanele juridice străine, actul de înmatriculare tradus în limba română; f) pentru persoanele fizice române, copie de pe actul de identitate; g) pentru persoanele fizice străine, copie de pe paşaport; h) dovada, emisă de organele fiscale, că nu are obligaţii fiscale restante faţă de acestea.

Preţul de pornire a licitaţiei este preţul de evaluare pentru prima licitaţie, diminuat cu 25% pentru a doua licitaţie şi cu 50% pentru a treia licitaţie. Adjudecarea se face în favoarea participantului care a oferit cel mai mare preţ, dar nu mai puţin decât preţul de pornire. În cazul prezentării unui singur ofertant la licitaţie, comisia poate să îl declare adjudecatar dacă acesta oferă cel puţin preţul de pornire a licitaţiei.

Taxa de participare reprezintă 10% din preţul de pornire a licitaţiei şi se plăteşte în lei la unitatea teritorială a Trezoreriei Statului. În termen de 5 zile de la data întocmirii procesului-verbal de licitaţie, organul de executare va dispune în scris restituirea taxei de participare participanţilor care au depus oferte de cumpărare şi care nu au fost declaraţi adjudecatari, iar în cazul adjudecării taxa se reţine în contul preţului. Taxa de participare nu se restituie ofertanţilor care nu s-au prezentat la licitaţie, celui care a refuzat încheierea procesului-verbal de adjudecare, precum şi adjudecatarului care nu a plătit preţul. Taxa de participare care nu se restituie se face venit la bugetul de stat, cu excepţia cazului în care executarea silită este organizată de organele fiscale prevăzute la art. 35, caz în care taxa de participare se face venit la bugetele locale.

Comisia de licitaţie verifică şi analizează documentele de participare şi afişează la locul licitaţiei, cu cel puţin o oră înaintea începerii acesteia, lista cuprinzând ofertanţii care au depus documentaţia completă de participare. Ofertanţii se identifică după numărul de ordine de pe lista de participare, după care preşedintele comisiei anunţă obiectul licitaţiei, precum şi modul de desfăşurare a acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

La termenele fixate pentru ţinerea licitaţiei executorul fiscal va da citire mai întâi anunţului de vânzare şi apoi ofertelor scrise primite. Dacă la prima licitaţie nu s-au prezentat ofertanţi sau nu s-a obţinut cel puţin preţul de pornire a licitaţiei, organul de executare va fixa un termen în cel mult 30 de zile, în vederea ţinerii celei de-a doua licitaţii. În cazul în care nu s-a obţinut preţul de pornire nici la a doua licitaţie ori nu s-au prezentat ofertanţi, organul de executare va fixa un termen în cel mult 30 de zile, în vederea ţinerii celei de-a treia licitaţii. La a treia licitaţie creditorii urmăritori sau intervenienţi nu pot să adjudece bunurile oferite spre vânzare la un preţ mai mic de 50% din preţul de evaluare. Pentru fiecare termen de licitaţie se va face o noua publicitate a vânzării.

După adjudecarea bunului adjudecatarul este obligat să plătească preţul, diminuat cu contravaloarea taxei de participare, în lei, în numerar la o unitate a Trezoreriei Statului sau prin decontare bancară, în cel mult 5 zile de la data adjudecării. Dacă adjudecatarul nu plăteşte preţul, licitaţia se va relua în termen de 10 zile de la data adjudecării. În acest caz, adjudecatarul este obligat să plătească cheltuielile prilejuite de noua licitaţie şi, în cazul în care preţul obţinut la noua licitaţie este mai mic, diferenţa de preţ. Adjudecatarul va putea să achite la următoarea licitaţie preţul oferit iniţial, caz în care va fi obligat numai la plata cheltuielilor cauzate de noua licitaţie. Cu sumele încasate din eventuala diferenţă de preţ, se vor stinge creanţele fiscale înscrise în titlul executoriu în baza căruia s-a început executarea silită.

În cazul vânzării la licitaţie a bunurilor imobile cumpărătorii pot solicita plata preţului în rate, în cel mult 12 rate lunare, cu un avans de minimum 50% din preţul de adjudecare a bunului imobil şi cu plata unei dobânzi stabilite conform prezentului cod. Organul de executare va stabili condiţiile şi termenele de plata a preţului în rate. Cumpărătorul nu va putea înstrăina bunul imobil decât după plata preţului în întregime şi a dobânzii stabilite. Suma reprezentând dobânda nu stinge creanţele fiscale pentru care s-a început executarea silită şi constituie venit al bugetului corespunzător creanţei principale.

În cazul vânzării bunurilor imobile, organul de executare va încheia procesul-verbal de adjudecare, în termen de cel mult 5 zile

Scanned with OKEN Scanner

de la plata în întregime a preţului sau a avansului dacă bunul a fost vândut cu plata în rate. Procesul-verbal de adjudecare constituie titlu de proprietate, transferul dreptului de proprietate operând la data încheierii acestuia. Un exemplar al procesului-verbal de adjudecare a bunului imobil va fi trimis, în cazul vânzării cu plata în rate, biroului de carte funciară pentru a înscrie interdicţia de înstrăinare şi grevare a bunului până la plata integrala a preţului şi a dobânzii stabilite pentru imobilul transmis, pe baza căruia se face înscrierea în cartea funciară.

În cazul în care cumpărătorul căruia i s-a încuviinţat plata preţului în rate nu plăteşte restul de preţ în condiţiile şi la termenele stabilite, el va putea fi executat silit pentru plata sumei datorate în temeiul titlului executoriu emis de organul de executare competent pe baza procesului-verbal de adjudecare. În cazul vânzării bunurilor mobile, după plata preţului, executorul fiscal întocmeşte în termen de 5 zile un proces-verbal de adjudecare care constituie titlu de proprietate.

Dacă bunurile supuse executării silite nu au putut fi valorificate prin modalităţile prevăzute la art. 159 acestea vor fi restituite debitorului cu menţinerea măsurii de indisponibilizare, până la împlinirea termenului de prescripţie. În cadrul acestui termen organul de executare poate relua oricând procedura de valorificare şi va putea, după caz, să ia măsura numirii, menţinerii ori schimbării administratorului-sechestru ori custodelui. În cazul bunurilor sechestrate ce nu au putut fi valorificate nici la a treia licitaţie, cu ocazia reluării procedurii în cadrul termenului de prescripţie, dacă organul de executare consideră că nu se impune o nouă evaluare, preţul de pornire a licitaţiei nu poate fi mai mic decât 50% din preţul de evaluare a bunurilor.

În cazul în care debitorii cărora urma să li se restituie bunuri nu se mai află la domiciliul fiscal declarat şi, în urma demersurilor întreprinse, nu au putut fi identificaţi, organul fiscal va proceda la înştiinţarea acestora, cu procedura prevăzută pentru comunicarea prin publicitate că bunul în cauză este păstrat la dispoziţia proprietarului până la împlinirea termenului de prescripţie, după care va fi valorificat potrivit dispoziţiilor legale privind valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului, dacă legea nu prevede altfel.

Scanned with OKEN Scanner

§12. Cheltuielile de executare silită

Cheltuielile ocazionate cu efectuarea procedurii de executare silită sunt în sarcina debitorului. Suma cheltuielilor cu executarea silită se stabileşte de organul de executare, prin proces-verbal, care constituie titlu executoriu potrivit Codului, care are la bază documente privind cheltuielile efectuate. Cheltuielile de executare silită a creanţelor fiscale se avansează de organele de executare, din bugetul acestora, iar cele care nu au la bază documente care să ateste că au fost efectuate în scopul executării silite nu sunt în sarcina debitorului urmărit.

Sumele recuperate în contul cheltuielilor de executare silită se fac venit la bugetul din care au fost avansate, cu excepţia sumelor reprezentând cheltuieli de executare silită a creanţelor fiscale administrate de Ministerul Finanţelor Publice, care se fac venit la bugetul de stat, dacă legea nu prevede altfel.

Cheltuielile de executare silită a creanţelor fiscale reprezintă totalitatea cheltuielilor necesare efectuării procedurii de executare silită, reprezentând plăţi ale unor servicii, cum ar fi: a) sumele reprezentând cheltuieli pentru comunicarea somaţiei şi a celorlalte acte procedurale; b) sumele reprezentând cheltuieli de evaluare a bunurilor supuse executării; c) sumele reprezentând alte cheltuieli privind sechestrarea, ridicarea, manipularea, transportul, depozitarea, conservarea, precum şi culegerea fructelor etc. după caz; d) sumele reprezentând cheltuieli efectuate pentru administrarea bunurilor imobile; e) remuneraţia custodelui sau a administratorului-sechestru; f) sumele reprezentând cheltuieli efectuate cu organizarea licitaţiei; g) alte cheltuieli necesare îndeplinirii procedurii de executare silită a creanţelor fiscale.

§13. Eliberarea şi distribuirea sumelor realizate prin executare silită

13.1. Consideraţii cu privire la ordinea de preferinţă a creanţelor

Executarea silită, indiferent dacă este individuală sau colectivă, presupune îndeplinirea unor acte procedurale şi parcurgerea unor

Scanned with OKEN Scanner

etape, până să se ajungă la eliberarea sau distribuirea[1] sumelor realizate prin executarea silită. În situaţia în care există un singur creditor, organul de executare va elibera[2] sumele realizate prin executarea silită, iar dacă există mai mulţi creditori, organul de executare va distribui[3] sumele obţinute[4].

În concluzie ordinea de preferinţă a creanţelor este legată de distribuirea sumelor şi de coparticiparea procesuală activă[5].

În dreptul procesual român pluralitatea de creditori urmăritori impune aplicarea unor ordini de preferinţă diferite, după cum executarea silită se realizează conform dreptului comun sau în conformitate cu dispoziţiile altor legi speciale[6]. Având în vedere dispoziţiile art. 721[7] C.proc.civ., opinăm că ordinea de preferinţă statuată de Codul de procedură civilă constituie dreptul comun în materie. Această ordine de preferinţă este aplicabilă tuturor procedurilor de executare silită[8] cuprinse în Codul de procedură civilă,

---

[1] Cap. V din Codul de procedură civilă, astfel cum a fost modificat prin art. I pct. 210 din O.U.G. nr. 138/2000 (M. Of. nr. 479 din 2 octombrie 2000), este intitulat „Eliberarea şi distribuirea sumelor realizate prin executarea silită".

[2] Art. 562 C.proc.civ. dispune: „Suma de bani realizată prin executarea silită se eliberează creditorului urmăritor până la acoperirea integrală a drepturilor sale, iar suma rămasă disponibilă se predă debitorului".

[3] Art. 563 alin. (1) C.proc.civ. prevede că „În cazul în care executarea silită a fost pornită de mai mulţi creditori, sau când, până la eliberarea sau distribuirea sumei rezultate din executare au depus şi alţi creditori titlurile lor, executorul judecătoresc procedează la distribuirea sumei potrivit următoarei ordinii de preferinţă, dacă legea nu prevede altfel".

[4] *M. Tăbârcă,* Codul de procedură civilă, Comentat şi adnotat cu legislaţie, doctrină şi jurisprudenţă, Ed. Rosetti, Bucureşti, 2003, p. 563.

[5] Cu privire la coparticiparea procesuală activă, a se vedea *S. Zilberstein, V.M. Ciobanu,* op. cit., p. 71-72.

[6] Ibidem, p. 72-73.

[7] Art. 721 C.proc.civ. prevede: „Dispoziţiile codului de faţă alcătuiesc procedura de drept comun în materie civilă şi comercială; ele se aplică şi în materiile prevăzute de alte legi în măsura în care acestea nu conţin dispoziţii potrivnice".

[8] Art. 461 C.proc.civ. dispune: „ Dacă poprirea a fost înfiinţată asupra unor titluri de valoare sau asupra altor bunuri mobile incorporale, execu-

Scanned with OKEN Scanner

deoarece legiuitorul a organizat o ordine de preferinţă unică, evitând reglementări diferite şi separate pentru fiecare procedură execuţională[1] în parte. În situaţia în care prin acte normative speciale se stabileşte o altă ordine de preferinţă a creanţelor, atunci va deveni aplicabilă respectiva ordine de preferinţă, cu singurul amendament că dispoziţiile legii speciale se vor completa cu dispoziţiile dreptului comun în materie, pentru acele aspecte rămase neacoperite de legislaţia specială.

Având în vedere prevederile art. 13[2] din legea privind normele de tehnică legislativă, considerăm că stabilirea caracterului general sau special al unei legi revine celui care interpretează legea, dar în activitatea de interpretare acesta trebuie să ţină seama de următoarele aspecte: o lege este specială în raport de obiectul acesteia şi de specificul soluţiilor legislative pe care le instituie; obiectul legii şi soluţiile legislative instituite trebuie raportate la situaţiile faptice pe care le reglementează; norma juridică poate fi specială în totalitate sau parţial după cum poate fi generală parţial sau în totalitate; o normă specială întotdeauna este şi o normă derogatorie.

---

torul va proceda la valorificarea lor potrivit dispoziţiilor secţiunii III din prezentul capitol, ţinând seama şi de reglementările speciale referitoare la aceste bunuri, precum şi la eliberarea sau distribuirea sumelor obţinute potrivit art. 562-571".

Art. 470 din Secţiunea I, „Urmărirea fructelor prinse de rădăcini" prevede: „Dispoziţiile art. 437 şi următoarele, precum şi ale art. 562-571 se aplică în mod corespunzător". Art. 470 este reprodus astfel cum a fost modificat prin art. 1 pct. 206 din O.U.G. nr. 138/2000.

[1] Pentru ordinea de distribuire a preţului în cazul navelor, a se vedea *A. Fuduli,* Vânzarea prin licitaţie a unei nave gajate, în R.R.D.M. nr. 1/2000, p. 64-66.

[2] Art. 13 din Legea nr. 24/2000 prevede „(1) O reglementare din aceeaşi materie şi de acelaşi nivel poate fi cuprinsă într-un alt act normativ, dacă are caracter special faţă de actul ce cuprinde reglementarea generală în materie. (2) Caracterul special al unei reglementări se determină în funcţie de obiectul acesteia, circumstanţiat la anumite categorii de situaţii, şi de specificul soluţiilor legislative pe care le instituie. (3) Reglementarea este derogatorie dacă soluţiile legislative referitoare la o situaţie anume determinată cuprind norme diferite în raport cu reglementarea-cadru în materie, aceasta din urmă păstrându-şi caracterul său general obligatoriu pentru toate celelalte cazuri".

Scanned with OKEN Scanner

În ipoteza în care caracterul special sau general al unei norme juridice este statuat chiar prin intermediul respectivei norme juridice, atunci cel care aplică legea nu mai trebuie să deducă pe cale de interpretare caracterul (general sau special al normei juridice) deoarece voinţa legiuitorului înfrânge voinţa interpretului.

În consecinţă, raportul dintre ordinea de preferinţă stabilită de Codul de procedură civilă şi ordinea de preferinţă a creanţelor stabilită de actele normative amintite mai sus, se soluţionează cu ajutorul principului de interpretare *specialia generalibus derogant,* respectiv *generalia specialibus non derogant*[1].

Raportul dintre legile speciale va fi rezolvat prin stabilirea pe cale de interpretare a legii generale (ţinând seama de criteriile mai sus precizate - obiectul de reglementare şi soluţiile adoptate de respectiva lege) şi ulterior aplicând principiile de interpretare mai sus amintite *(specialia generalibus derogant*, respectiv *generalia specialibus non derogant)*.

În concluzie: dreptul comun în materia ordinii de preferinţă a creanţelor este reprezentat de Codul de procedură civilă[2]; ordinea de preferinţă a creanţelor se stabileşte în raport de legea sub incidenţa căreia se desfăşoară executarea silită iar nu în raport de natura juridică a creanţelor creditorului; natura juridică a creanţelor creditorilor determină, de principiu, şi legea sub imperiul căreia se va desfăşura executarea silită.

13.2. Caracteristicile ordinii de preferinţă a creanţelor

13.2.1. Legalitatea ordinii de preferinţă a creanţelor

Creanţele vor fi satisfăcute în ordinea stabilită de lege, deoarece de esenţa ordinii de preferinţă a creanţelor este ca aceasta să fie

---

[1] *G. Boroi*, Drept civil. Partea Generală, Ed. All Beck, Bucureşti, 1998, p. 16.

[2] Problemele eliberării ori distribuirii sumelor realizate prin executare silită, inclusiv stabilirea ordinii de preferinţă a creanţelor aflate în concurs, formează obiect de reglementare în Capitolul V, al Cărţii a V-a din Codul de procedură civilă, art. 562-571, în redactarea dobândită prin art. 1 pct. 210 din O.U.G. nr. 138/2000.

Scanned with OKEN Scanner

stabilită prin lege. Este adevărat că niciun text constituțional sau de altă natură nu împiedică legiuitorul ca printr-o lege ulterioară să modifice ordinea de preferință a creanțelor, dar acest lucru se face printr-o lege, iar nu prin voința părților.

În consecință, părțile interesate nu pot stabili o altă ordine de preferință a creanțelor, deoarece acest lucru contravine dispozițiilor legale.

13.2.2. Ordinea de preferință a creanțelor este imperativă

Caracterul imperativ al ordinii de preferință a creanțelor este legat de caracterul legal al acesteia, deoarece, strict juridic, imperativitatea este stabilită prin act normativ, iar nu prin acordul de voință al părților.

Părțile interesate nu pot prin acordul lor de voință să stabilească o altă ordine de preferință pentru anumite creanțe, deoarece voința părților nu poate înfrânge voința legiuitorului.

13.2.3. Ordinea de preferință a creanțelor este generală

Pentru un anumit domeniu, ordinea de preferință se aplică tuturor creanțelor existente împotriva patrimoniului debitorului. Acest lucru rezultă și din prevederile art. 563 alin. (1) lit. i) C.proc.civ., care stabilesc că ordinea de preferință a creanțelor se aplică și la „alte creanțe".

Din acest caracter rezidă și caracterul enunțiativ al enumerării creanțelor supuse ordinii de preferință, deoarece legiuitorul cuprinde *(de eo quod plerumque fit)* doar creanțele cele mai cunoscute și totodată mai importante pentru patrimoniul debitorului. Acest caracter nu trebuie confundat cu caracterul special al ordinii de preferință, caracter stabilit prin prisma altor consecințe.

13.2.4. Ordinea de preferință a creanțelor este specială

Astfel cum am arătat mai sus, dreptul pozitiv român nu a adoptat o concepție unitară în materie de executare silită, iar pe cale de consecință nici în materia ordinii de preferință a creanțelor nu există o atitudine unitară a legiuitorului.

Scanned with OKEN Scanner

Sub acest aspect ordinea de preferință a creanțelor este specială, deoarece se aplică doar domeniului de activitate precizat în mod expres, urmând a se completa cu dispozițiile dreptului comun în materie (Codul de procedură civilă).

Excepție face ordinea de preferință stabilită de Codul de procedură civilă, care constituie dreptul comun în această materie.

13.2.5. Ordinea de preferință a creanțelor este concursuală

După cum am precizat, ordinea de preferință se aplică doar în ipoteza în care, la executarea silită a patrimoniului debitorului participă mai mulți creditori, deoarece doar în această ipoteză sumele vor fi distribuite. Pentru cazul în care există doar un singur creditor, sumele vor fi eliberate, și nu distribuite, deoarece ordinea de preferință este a creanțelor, și nu a creanței.

În concluzie, ordinea de preferință a creanțelor este: legală, imperativă, se aplică tuturor creanțelor existente (generală), specială în sensul că se aplică pe ramuri de activitate și concursuală.

13.3. Dreptul comun în materia ordinii de preferință a creanțelor

După cum am arătat mai sus, dreptul comun în materia ordinii de preferință a creanțelor este reprezentat de Codul de procedură civilă. În ipoteza în care la momentul distribuirii sumelor obținute din executarea silită a bunului există mai mulți creditori, atunci organul de executare silită va ține seama de ordinea de preferință stabilită de art. 562 C.proc.civ.[1].

---

[1] Art. 562 C.proc.civ. dispune: „(1) În cazul în care executarea silită a fost pornită de mai mulți creditori sau când, până la eliberarea sau distribuirea sumei rezultate din executare, au depus și alți creditori titlurile lor, executorul judecătoresc procedează la distribuirea sumei potrivit următoarei ordini de preferință, dacă legea nu prevede altfel: a) creanțele reprezentând cheltuieli de judecată, pentru măsuri asigurătorii sau de executare silită, pentru conservarea bunurilor al căror preț se distribuie, precum și orice alte cheltuieli făcute în interesul comun al creditorilor;

Scanned with OKEN Scanner

Precizăm *ab initio*: în temeiul art. 565 C.proc.civ.[1] și a regulii *accessorium sequitur principale*[2], accesoriile creanței principale vor urma ordinea de preferință a acestei din urmă creanțe; în temeiul art. 372 C.proc.civ.[3], toate creanțele prevăzute de art. 564 C.proc.civ. vor fi constatate prin titluri executorii. Curtea Constituțională s-a pronunțat în sensul că nu constituie o încălcare a dispozițiilor constituționale executarea silită fără constituirea titlului executoriu printr-o hotărâre judecătorească[4]. În jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului s-a stabilit că procedurile pentru punerea în

---

b) creanțele reprezentând salarii și alte datorii asimilate acestora, pensiile, sumele cuvenite șomerilor, potrivit legii, ajutoarele pentru întreținerea și îngrijirea copiilor, pentru maternitate, pentru incapacitate temporară de muncă, prevenirea îmbolnăvirilor, refacerea sau întărirea sănătății, ajutoarele de deces, acordate în cadrul asigurărilor sociale, precum și creanțele reprezentând obligația de reparare a pagubelor cauzate prin moarte, vătămarea integrității corporale sau a sănătății; c) creanțele rezultând din obligația de întreținere, alocații pentru copii sau obligația de plată a altor sume periodice destinate asigurării mijloacelor de existență; d) creanțele bugetare provenite din impozite, taxe, contribuții și din alte sume stabilite potrivit legii, datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale și bugetelor fondurilor speciale; e) creanțele rezultând din împrumuturi acordate de stat; f) creanțele reprezentând despăgubiri pentru repararea pagubelor pricinuite proprietății publice prin fapte ilicite; g) creanțele rezultând din împrumuturi bancare, din livrări de produse, prestări de servicii sau executări de lucrări, precum și din chirii sau arenzi; h) creanțele reprezentând amenzi cuvenite bugetului de stat sau bugetelor locale; i) alte creanțe. (2) În cazul creanțelor care au aceeași ordine de preferință, daca legea nu prevede altfel, suma realizată se repartizează între creditori proporțional cu creanța fiecăruia".

[1] Art. 565 C.proc.civ. prevede: „Dobânzile și penalitățile sau alte asemenea accesorii ale creanței principale vor urma ordinea de preferință a acestei creanțe".

[2] *M. Tăbârcă*, op. cit., p. 564.

[3] Art. 372 C.proc.civ. dispune: „Executarea silită se va efectua numai în temeiul unei hotărâri judecătorești ori al unui alt înscris care, potrivit legii, constituie titlu executoriu".

[4] Decizia Curții Constituționale nr. 208/1999 (M. Of. nr. 4 din 7 ianuarie 2000).

Scanned with OKEN Scanner

executare a hotărârii judecătoreşti nu sunt acoperite de garanţia „termenului rezonabil”[1]; în temeiul art. 563 alin. (2) C.proc.civ., pentru creanţele care au aceeaşi ordine de preferinţă, suma realizată se repartizează între creditori proporţional cu creanţa fiecăruia.

Ordinea de preferinţă a creanţelor astfel cum este statuată de Codul de procedură civilă este următoarea:

1. În primul rând vor fi satisfăcute creanţele reprezentând cheltuieli de judecată, pentru măsuri de asigurare sau de executare silită, pentru conservarea bunurilor al căror preţ se distribuie, precum şi orice alte cheltuieli făcute în interesul comun al creditorilor. Aceste dispoziţii legale trebuie corelate cu prevederile cuprinse în art. 371[7] C.proc.civ.[2] care stabilesc că, *ab initio*, cheltuielile solicitate de efectuarea unui act care interesează executarea silită sunt suportate de către partea care a solicitat îndeplinirea respectivului act, pentru ca *in fine* aceste cheltuieli să fie suportate din averea debitorului. Cheltuielile de judecată vor fi constatate prin hotărâre judecătorească, iar cele cu executarea silită vor fi constatate prin procesul-verbal întocmit de executorul judecătoresc, pe baza documentelor prezentate de persoana care a efectuat respectivele cheltuieli. Procesul-verbal întocmit de executorul judecătoresc constituie titlu executoriu pentru sumele respective.

2. Urmează creditorii[3] care au asupra bunului vândut drepturi de gaj, ipotecă sau alte drepturi de preferinţă conservate, în condiţiile

---

[1] Cazurile *X c. Regatului Unit*, 1981 şi *Alsterlund c. Suediei*, 1988.

[2] Art. 371[7] C.proc.civ. dispune: „(1) Partea care solicită îndeplinirea unui act sau a altei activităţi care interesează executarea silită este obligată să avanseze cheltuielile necesare în acest scop. Pentru actele sau activităţile dispuse din oficiu cheltuielile se avansează de către creditor. (2) Cheltuielile ocazionate de efectuarea executării silite sunt în sarcina debitorului urmărit, afară de cazul când creditorul a renunţat la executare sau dacă prin lege se prevede altfel. (3) Sumele ce urmează a fi plătite se stabilesc de către executorul judecătoresc, prin proces-verbal, pe baza dovezilor prezentate de partea interesată, în condiţiile legii. (4) Pentru sumele stabilite potrivit prezentului articol, procesul-verbal constituie titlu executoriu”.

[3] Art. 564 C.proc.civ. dispune: „Dacă există creditori care, asupra bunului vândut, au drepturi de gaj, ipotecă sau alte drepturi de preferinţă conservate, în condiţiile prevăzute de lege, la distribuirea sumei rezultate din

Scanned with OKEN Scanner

legii. Această categorie de creanţe nu afectează ordinea de preferinţă a creanţele menţionate la art. 564 alin. (1) lit. a) C.proc.civ.

3. Pe poziţia a 3-a se află creanţele reprezentând salarii şi alte datorii asimilate acestora, pensiile, sumele cuvenite şomerilor, potrivit legii, ajutoarele pentru întreţinerea şi îngrijirea copiilor, pentru maternitate, pentru incapacitate temporară de muncă, prevenirea îmbolnăvirilor, refacerea sau întărirea sănătăţii, ajutoarele de deces, acordate în cadrul asigurărilor sociale, precum şi creanţele reprezentând obligaţia de reparare a pagubelor cauzate prin moarte, vătămarea integrităţii corporale sau a sănătăţii. Astfel cum se observă, această categorie de creanţe cuprinde creanţele rezultând din raporturile de muncă[1] – salariile şi alte datorii asimilate acestora[2]. Legislaţia românească, civilă şi comercială, recunoaşte salariului calitatea de creanţă privilegiată, cu toate efectele ce decurg din această în procedurile de executare silita[3]. Astfel, în ordinea de preferinţă stabilită prin art. 783 C.com., este definit ca o creanţă privilegiată „salariul datorat lucrătorilor întrebuinţaţi direct de către falit, în timpul lunii ce a precedat declaraţia falimentului". Consecvent concepţiei privind calitatea salariului de creanţă privilegiată, legiuitorul a rânduit salariul pe un loc privilegiat în ordinea de preferinţă stabilită prin textul de lege amintit; creanţele „sociale" - pensiile, sumele cuvenite şomerilor potrivit legii, ajutoarele pentru întreţinerea şi îngrijirea copiilor, pentru maternitate, pentru incapacitate temporară de muncă, prevenirea îmbolnăvirilor, refacerea sau întărirea sănătăţii, ajutoarele de deces acordate în cadrul asigurărilor sociale; creanţele rezultând din răspunderea civilă delictuală a debitorului, urmare a pagubelor cauzate prin moarte, vătămarea integrităţii corporale sau a sănătăţii creditorului.

---

vânzarea bunului, creanţele lor vor fi plătite înaintea creanţelor prevăzute la art. 563 alin. (1) lit. b)". Art. 564 este reprodus astfel cum a fost modificat prin O.U.G. nr. 59/2001 (M. Of. nr. 217 din 27 aprilie 2001).

[1] Potrivit art. 270 C.muncii, „Salariaţii răspund patrimonial, în temeiul normelor şi principiilor răspunderii civile contractuale, pentru pagubele materiale produse angajatorului din vina şi în legătură cu munca sa".

[2] *I.M. Niculeasa, I. Dulcă*, Regimul juridic (civil, fiscal) al convenţiilor civile de prestări de servicii, în R.R.D.A. nr. 7-8/2003, p. 56.

[3] *I.M. Niculeasa*, Falimentul instituţiilor de credit, partea a II-a, în R.R.D.A. nr. 6/2003, p. 34.

Scanned with OKEN Scanner

4. Urmează să fie satisfăcuţi creditorii titulari de creanţe rezultând din obligaţia de întreţinere, alocaţii pentru copii sau obligaţia de plată a altor sume periodice destinate asigurării mijloacelor de existenţă. Textul de lege asimilează pensia de întreţinere cu alocaţia pentru copii, sub raportul ordinii de preferinţă a creanţelor, aceasta şi datorită caracterului alimentar al alocaţiei pentru copii[1].

5. În al cincilea rând vor fi satisfăcuţi creditorii cu creanţele bugetare provenite din impozite, taxe, contribuţii şi din alte sume stabilite potrivit legii, datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale şi bugetelor fondurilor speciale. Titularii acestor creanţe sunt „bugetele" menţionate în mod expres de textul de lege (bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale şi bugetelor fondurilor speciale), spre deosebire de creanţele prevăzute la art. 563 alin. (1) lit. b) C.proc.civ., unde titularii acelor creanţe sunt, de principiu, persoanele fizice. Stabilirea prin lege ca plata unor impozite şi taxe către bugetul de stat să se facă cu prioritate reprezintă o practică legislativă curentă, ce corespunde fie necesităţii de ocrotire a unor subiecte de drept, fie unor raţiuni economice[2]. De altfel, stabilirea ordinii de preferinţă a creanţelor rezultând din taxe şi impozite nu este, însă, o problemă de constituţionalitate, ci o opţiune a legiuitorului, respectiv o „politică fiscală legislativă"[3]. Potrivit art. 138 alin. (1) din Constituţie „Impozitele, taxele şi orice alte venituri ale bugetului de stat şi ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege", fiind, aşadar, la latitudinea legiuitorului să stabilească ordinea de preferinţă a respectivelor creanţe, fără ca prin aceasta să se aducă atingere principiului egalităţii în drepturi. Plata unor impozite sau taxe nu reprezintă un drept, ci o obligaţie constituţională a cetăţenilor, prevăzută de art. 53 alin. (1) din Legea fundamentală, în conformitate cu care „Cetăţenii au obligaţia să contribuie, prin impozite şi taxe, la cheltuielile publice". În consecinţă, din aceste

---

[1] *G. Boroi*, Codul de procedură civilă, comentat şi adnotat, Ed. All Beck, Bucureşti, 2001, p. 51.

[2] Decizia Curţii Constituţionale nr. 49/2000 (M. Of. nr. 242 din 1 iunie 2000).

[3] Decizia Curţii Constituţionale nr. 178/1999 (M. Of. nr. 267 din 16 iunie 2000).

Scanned with OKEN Scanner

reglementări constituţionale rezultă dreptul exclusiv al legiuitorului de a stabili ordinea de preferinţă a creanţelor ce rezultă din impozite şi taxe datorate bugetului de stat, în funcţie de situaţiile conjuncturale, dar, evident, şi în raport cu situaţia economico-financiară a ţării în perioadele respective[1].

6. Urmează, pe poziţia a şasea, creanţele rezultând din împrumuturi acordate de stat.

În conformitate cu art. 25 din Decretul nr. 31/1954 privitor la persoanele fizice şi persoanele juridice[2] „Statul este persoană juridică în raporturile în care participă nemijlocit, în nume propriu, ca subiect de drepturi şi obligaţii. El participă în astfel de raporturi prin Ministerul Finanţelor, afară de cazurile în care legea stabileşte anume alte *organe în acest* scop". S-a statuat că sub acest aspect, din punct de vedere juridic, statul apare ca o entitate complexă, cu o personalitate duală, care conţine elemente a două personalităţi distincte: persoană morală de drept public şi persoană juridică de drept privat[3].

7. Pe poziţia a şaptea se află creanţele reprezentând despăgubiri pentru repararea pagubelor pricinuite proprietăţii publice prin fapte ilicite[4].

8. Pe poziţia a opta se situează creanţele rezultând din împrumuturi bancare, din livrări de produse, prestări de servicii sau executării de lucrări, precum şi din chirii sau arenzi.

9. Urmează creanţele reprezentând amenzi cuvenite bugetului de stat sau bugetelor locale.

10. Pe ultima poziţie se află alte creanţe.

În conformitate cu art. 570 alin. (1) C.proc.civ., despre distribuirea sumei rezultate din executare executorul va întocmi un

---

[1] Decizia Curţii Constituţionale nr. 252/2000 (M. Of. nr. 702 din 28 decembrie 2000).

[2] B. Of. nr. 8 din 30 ianuarie 1954.

[3] *R.A. Rizoiu, V. Stoica*, Aspecte juridice privind garantarea de către statul român a unei emisiuni de obligaţiuni, în Dreptul nr. 10/2002, p. 17; *D. Dragoş*, Contractarea datoriei publice locale, în Dreptul nr. 2/2001, p. 72.

[4] *I.P. Filipescu, A.I. Filipescu*, Tratat de dreptul familiei, ed. a 6-a, Ed. All Beck, Bucureşti, 2001, p. 156-159.

Scanned with OKEN Scanner

proces-verbal, care se va semna de persoanele interesate şi care sunt prezente. După întocmirea acestui proces-verbal, niciun creditor nu mai este în drept să ceară a participa la distribuirea sumelor rezultate din executarea silită, astfel cum dispune art. 571 C.proc.civ. Întocmirea respectivului proces-verbal constituie o veritabilă decădere pentru creditorii care nu au cerut să participe la distribuirea sumelor rezultate din executare[1].

13.4. Aspecte istorice cu privire la ordinea de preferinţă a creanţelor fiscale

Legiuitorul, justificat de exigenţa protejării intereselor naţionale în activitatea economică, financiară şi valutară[2], potrivit prevederilor art. 134 alin. (2) lit. b) din Constituţie, a statuat într-o formă aparte executarea silită a creanţelor bugetare. Plecând de la specificul creanţelor bugetare, legiuitorul a reglementat şi o ordine de preferinţă a creanţelor diferită de ordinea de preferinţă stabilită de Codul de procedură civilă.

Ordonanţa Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanţelor fiscale reglementa „stingerea creanţelor bugetare şi a creanţelor debitorului, reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la buget", astfel cum prevede art. 1 din Ordonanţa Guvernului privind colectarea creanţelor bugetare. Constituie creanţe bugetare creanţele provenind din impozite, taxe, contribuţii, amenzi şi alte venituri bugetare, precum şi accesoriile acestora, respectiv dobânzi, penalităţi şi penalităţi de întârziere, după cum stabileşte art. 3 din Ordonanţa Guvernului privind colectarea creanţelor bugetare.

Creditorul, titular al creanţelor bugetare, poate alege între procedura de executare silită, stabilită de Codul de procedură civilă şi procedura de executare silită stabilită de prezentul act normativ, deoarece în măsura în care executarea silită împotriva patrimoniului

---

[1] *M. Tăbârcă*, op. cit., p. 568.

[2] În acelaşi sens sunt şi dispoziţiile art. 1 din Protocolul nr. 1 la Convenţia pentru apărarea drepturilor omului şi a libertăţilor fundamentale, care prevăd dreptul statelor de a adopta legile pe care le consideră necesare pentru a asigura plata impozitelor ori a altor contribuţii sau amenzi.

Scanned with OKEN Scanner

debitorului a fost deschisă de un alt creditor, atunci creditorii bugetari vor participa la executarea silită deja începută. În această ipoteză creanţele bugetare vor fi supuse ordinii de preferinţă stabilite de actul normativ ce reglementează executarea silită.

În consecinţă, pentru ca creanţa bugetară să fie satisfăcută după procedura prevăzută de prezentul act normativ, este necesar ca procedura de executare silită să fie deschisă de creditorii bugetari. Ordinea de preferinţă stabilită de Codul de procedură civilă aşează creanţele bugetare pe poziţia a cincea, în timp ce ordinea de preferinţă a creanţelor, stabilită de Ordonanţa Guvernului privind colectarea creanţelor bugetare, aşează creanţele bugetare pe poziţia a patra.

Spre deosebire de Codul de procedură civilă, prezentul act normativ nu prevede în mod expres faptul că creditorii titulari ai unor drepturi de gaj, de ipotecă sau alte drepturi reale[1] vor fi satisfăcuţi imediat după creanţele rezultând din cheltuielile de executare[2]. Articolul 119 alin. (1) dispune: „creditorii bugetari care au un privilegiu prin efectul legii şi care îndeplinesc condiţia de publicitate sau posesie a bunului mobil au prioritate la distribuirea sumei rezultate din vânzare faţă de alţi creditori care au garanţii reale asupra bunului respectiv". Din acest text de lege putem trage următoarele concluzii: a) creditorii bugetari sunt titularii unui privilegiu legal, după cum prevede art. 36 alin. (1) şi art. 98 alin. (1) şi alin. (2) din Legea nr. 99/1999, Titlul VI, astfel cum a fost modificat şi completat; b) acest privilegiu trebuie înscris[3] la Arhiva

---

[1] Art. 119 din O.G. privind colectarea creanţelor bugetare stabileşte: „(1) Creditorii bugetarii care au un privilegiu prin efectul legii şi care îndeplinesc condiţia de publicitate sau posesie a bunului mobil au prioritate la distribuirea sumei rezultate din vânzare faţă de alţi creditori care au garanţii reale asupra bunului respectiv".

[2] Art. 120 din O.G. privind colectarea creanţelor bugetare dispune: „(1) În cazul vânzării bunurilor grevate printr-un drept de gaj, ipotecă sau alte drepturi reale, despre care a luat cunoştinţă în condiţiile art. 76 alin. (4) şi ale art. 84, organul de executare este obligat să îi înştiinţeze din oficiu pe creditorii în favoarea cărora au fost conservate aceste sarcini, pentru a participa la distribuirea preţului".

[3] Titlul VI al Legii nr. 99/1999 a suprimat vechea regulă a clandestinităţi privilegiilor, în baza căreia privilegiul era opozabil fără nicio formalitate

Scanned with OKEN Scanner

Electronică de Garanții Reale Mobiliare sau bunul trebuie să se afle în detenția (iar nu posesia cum în mod greșit dispune textul legal) creditorului bugetar[1]; c) pentru situația în care creditorul bugetar este titularul unui privilegiu legal prevăzut de Codul civil, acesta are prioritate față de creditorul titular al unei garanții reale, doar dacă privilegiul legal a fost făcut public (a fost supus publicității)[2]; d) creditorul garantat cu o garanție reală mobiliară (gaj sau drept real mobiliar) are prioritate la distribuirea sumei de bani față de creditorul bugetar (titular al unui drept de privilegiu prin efectul legii) dacă și-a înscris dreptul înaintea creditorului bugetar; e) în

---

de publicitate înlocuind-o cu regula publicității privilegiilor, inclusiv privilegiul statului. Observăm că această regulă este menținută și de art. 119 din O.G. nr. 61/2002, care într-o redactare defectuoasă întărește regula stabilită de legea garanțiilor mobiliare.

[1] *G. Boroi, D. Boroi*, Garanția reală mobiliară reglementată de titlul VI al Legii nr. 99/1999, în Juridica nr. 4/2000, p. 133.

[2] Acest text trebuie corelat cu dispozițiile cuprinse în art. 36 alin (1) din Legea nr. 99/1999, Titlul VI, modificat și completat de Legea nr. 161/2003, care dispun că „orice creditor care, fără a fi parte într-un contract de garanție, are un privilegiu prin simplul efect al legii, inclusiv privilegiul statului sau al unităților administrativ-teritoriale pentru creanțele provenite din impozite, taxe, amenzii și din alte sume ce reprezintă venituri publice ce le sunt datorate, are prioritate asupra garanției reale a creditorului asupra bunului în cauză numai în momentul în care privilegiul îndeplinește condiția de publicitate prin înscrierea acestuia la arhivă sau prin posesia bunului" și cu dispozițiile art. 98 alin. (1) și alin. 2 care stabilesc: „(1) Creditorii privilegiați, inclusiv statul și unitățile administrativ-teritoriale, pentru creanțele provenite din impozite, taxe, amenzi și din alte sume ce reprezintă venituri publice, pot avea prioritate față de un creditor cu garanție reală, numai dacă și-au înscris creanța la arhivă sau, după caz, în documentele de publicitate imobiliară, înaintea înscrierii unei astfel de garanții de către creditorul garantat. (2) În cadrul executării silite a creanțelor bugetare, dacă statul nu și-a înregistrat creanța potrivit alin. (1), creditorii cu garanții reale mobiliare sau imobiliare au dreptul de a fi plătiți din prețul obținut din vânzarea bunului afectat garanției, după plata creanțelor reprezentând cheltuielile de orice fel făcute cu urmărirea și conservarea bunurilor al căror preț se distribuie, chiar dacă restul bunurilor și veniturilor urmăribile ale debitorului nu asigură plata tuturor celorlalte creanțe".

Scanned with OKEN Scanner

mod indirect, textul vorbeşte de garanţiile reale adică de gaj, garanţia reală mobiliară şi ipotecă; f) privilegiile prin efectul legii conservate în condiţiile legii au prioritate faţă de garanţiile reale[1].

Creditorii bugetari sunt privilegiaţi faţă de creditorii bancari (precum şi faţă de orice alt creditor) chiar şi în cazul în care aceştia ar beneficia de o garanţie convenţională asupra bunurilor suspuse executării silite de către organele fiscului[2]. Terţul nu se poate opune sechestrării unui bun al debitorului invocând un drept de gaj sau un privilegiu pe care îl are asupra bunurilor [art. 70 alin. (2) din O. G. nr. 61/2002]. Prin sechestrul aplicat asupra bunurilor mobile ale debitorului, creditorul bugetar dobândeşte un drept de gaj, iar prin cel aplicat asupra bunurilor imobile creditorul bugetar dobândeşte un drept de ipotecă (art. 43 din O.G. nr. 61/2002).

Coroborând acest text de lege cu dispoziţiile cuprinse în art. 36 şi art. 98 din legea garanţiilor reale mobiliare rezultă că dreptul de creanţă al creditorilor bugetari este „dublu privilegiat[3] „în sensul că este atât un privilegiu legal instituit de legea garanţiilor reale mobiliare, cât şi un drept de gaj respectiv de ipotecă, instituit de O.G. nr. 61/2002. Legea garanţiilor reale mobiliare, după cum poartă şi numele, se ocupă de garanţiile asupra bunurilor mobile, având un domeniu de aplicare restrâns, motiv pentru care se poate susţine că dreptul de creanţă al creditorilor bugetari constituie un privilegiu legal doar în ipoteza bunurilor mobile iar nu şi pentru bunurile imobile, deoarece acestea scapă reglementării. Considerăm că dreptul de creanţă al creditorilor bugetari are natura juridică a unui privilegiu legal, indiferent de obiectul creanţei, bun mobil sau imobil.

Raportând prevederile art. 43 la prevederile art. 70 din O.G. nr. 61/2002 rezultă că: existenţa unui drept de gaj sau a unui privilegiu,

---

[1] Privilegiul este dreptul recunoscut unui creditor, care decurge de regulă din calitatea creanţei sale, de a fi preferat celorlalţi creditori, chiar dacă aceştia sunt ipotecari (art. 1722 C.civ.). Sediul materiei pentru privilegii se găseşte în art. 1722-1745 C.civ., art. 1780-1815 C.civ.

[2] *Gh. Piperea*, Interesul public şi privilegiile fiscului, în R.R.D.A. nr. 6/2003, p. 12.

[3] Ibidem, p. 13.

Scanned with OKEN Scanner

asupra bunului supus executării silite, nu împiedică creditorul bugetar să instituie sechestru asupra respectivului bun; sechestrul instituit conferă creditorului bugetar un drept de gaj, respectiv un drept de ipotecă; aceste texte de lege sunt în flagrantă contradicţie cu prevederile art. 119 alin. (1) din O.G. nr. 61/2002 şi prevederile art. 98 alin. (2) din Titlul VI al Legii nr. 99/1999 privind garanţiile reale mobiliare. Considerăm că privilegiul şi creanţele bugetare ale creditorilor bugetari nu au prioritate faţă de garanţiile reale ale creditorilor care şi-au înscris aceste garanţii înaintea creditorilor bugetari [art. 119 din legea creanţelor bugetare şi art. 98 alin. (2) din legea garanţiilor reale mobiliare].

În concluzie, aceste texte de lege (art. 43 şi art. 70 din legea creanţelor bugetare) trebuie interpretate în mod sistematic – particular - adică având în vedere şi dispoziţiile art. 119 dar şi sistematic – general prin raportare la dispoziţiile legale cuprinse şi în alte acte normative, respectiv art. 98 alin. (2) din legea garanţiilor mobiliare. Trebuie avut în vedere şi faptul că în materia opozabilităţii, dreptul comun este dat de art. 98 din Legea garanţiilor mobiliare, iar o lege specială – art. 43 şi art. 70 din legea executării creanţelor bugetare – nu poate modifica o lege generală decât dacă prevede în mod expres acest lucru, condiţie care în cazul nostru nu este îndeplinită.

Ordonanţa se completează cu dispoziţiile Codului de procedură civilă, în măsura în care aceasta nu dispune altfel, astfel cum prevede art. 165 din Ordonanţa Guvernului privind colectarea creanţelor bugetare.

În concluzie, concursul dintre creditorii bugetari titulari ai unei garanţii reale şi creditorii simpli titulari ai unei garanţii reale se va rezolva în funcţie de momentul când s-a efectuat publicitate. Astfel, putem distinge două ipoteze: Dacă creditorul bugetar şi-a înscris privilegiu, înainte ca creditorul normal să-şi înscrie garanţia reală asupra bunului, atunci cel dintâi va avea prioritate. În această ipoteză se va respecta ordinea de preferinţă stabilită de art. 118 din O.G. nr. 61/2002. Dacă creditorul bugetar şi-a înscris privilegiu după ce creditorul normal şi-a înscris garanţia reală, atunci acesta din urmă va avea prioritate, având dreptul de a fi plătit din preţul obţinut din vânzarea bunului afectat garanţiei, după plata creanţelor reprezentând cheltuielile de orice fel făcute cu urmărirea şi conser-

Scanned with OKEN Scanner

varea bunurilor al căror preţ se distribuie, aceasta chiar dacă restul bunurilor şi veniturilor urmăribile ale debitorului nu asigură plata tuturor celorlalte creanţe. În această situaţie, ordinea de prioritate stabilită de O.G. nr. 61/2002 va fi răsturnată [cât priveşte pe creditorii titulari ai unei garanţii reale, deoarece creditorii titulari ai unei garanţii reale vor veni după creanţele prevăzute de art. 118 lit. a)].

Precizăm că pentru plata creanţelor care au aceeaşi ordine de preferinţă, dacă legea nu prevede altfel, suma realizată din executare se repartizează între creditori proporţional cu creanţa fiecăruia; accesoriile creanţei principale prevăzute în titlul executoriu vor urma ordinea de preferinţă a creanţei principale, după cum prevede art. 119 alin. (2). Spre deosebire de textul similar din Codul de procedură civilă (art. 565), prezentul text a prevăzut o condiţie suplimentară, respectiv ca accesoriile creanţei principale să fie cuprinse în titlul executoriu, pentru a putea urma soarta creanţei principale.

Această precizare o considerăm pertinentă şi corectă din punct de vedere juridic, deoarece pe această cale se evită eventualele interpretări care ar fi putut apărea în literatura de specialitate şi în jurisprudenţă cu privire la caracterul accesoriu al anumitor creanţe. În temeiul art. 118 alin. (2), în cazul creanţelor care au aceeaşi ordine de preferinţă, suma obţinută din executare silită va fi distribuită în mod proporţional între respectivii creditori. Ordonanţa nr. 61/2002 pune pe creditorii bugetari într-un rang privilegiat faţă de creditorii bancari.

În conformitate cu art. 118 din O.G. privind colectarea creanţelor bugetare, ordinea de preferinţă a creanţelor este următoarea[1]:

---

[1] (1) În cazul în care executarea silită a fost pornită de mai mulţi creditori sau când până la eliberarea sau distribuirea sumei rezultate din executare au depus şi alţi creditori titlurile lor, organele prevăzute la art. 49 vor proceda la distribuirea sumei potrivit următoarei ordini de preferinţă, dacă legea nu prevede altfel: a) creanţele reprezentând cheltuielile de orice fel, făcute cu urmărirea şi conservarea bunurilor al căror preţ se distribuie; b) creanţele reprezentând salarii şi alte datorii asimilate acestora, pensiile, sumele cuvenite şomerilor, potrivit legii, ajutoarele pentru întreţinerea şi îngrijirea copiilor, pentru maternitate, pentru incapacitate temporară de muncă, pentru prevenirea îmbolnăvirilor, refacerea sau întărirea sănătăţii, ajutoarele de deces, acordate în cadrul asigurărilor sociale de

Scanned with OKEN Scanner

1. Creanţele reprezentând cheltuielile de orice fel, făcute cu urmărirea şi conservarea bunurilor al căror preţ se distribuie. După cum se observă, acest text de lege este mult mai cuprinzător faţă de textul corespunzător din dreptul comun, deoarece face referire la „cheltuielile de orice fel" făcute în timpul desfăşurării executării silite. Între „cheltuielile de orice fel" şi „urmărirea şi conservarea bunurilor al căror preţ se distribuie" trebuie să existe o legătură de cauzalitate. Pentru ca o creanţă să poată fi încadrată în această categorie de creanţe este necesar ca respectivele cheltuieli să se afle în conexiune, să aibă legătură cu lucrul, să fie prilejuită de acesta, să fie deci un *debitum cum re iuctum*[1].

Noţiunea de „conexiune a creanţei cu executarea silită" poate fi interpretată fie *lato senso*, fie *stricto senso*. *Lato senso* se consideră că există conexiune atunci când deţinerea lucrului şi creanţa corelativă sunt prilejuite de acelaşi raport juridic. *Stricto senso* există conexiune numai când creanţa s-a născut în legătură directă cu executarea silită. Având în vedere aceste considerente credem că modul cum legiuitorul a reglementat această categorie de creanţe este superior redactării cuprinse în Codul de procedură civilă, deoarece

---

stat, precum şi creanţele reprezentând obligaţia de reparare a pagubelor cauzate prin moarte, vătămarea integrităţii corporale sau a sănătăţii; c) creanţele rezultând din obligaţii de întreţinere, alocaţii pentru copii sau de plată a altor sume periodice destinate asigurării mijloacelor de existenţă; d) creanţele bugetare provenite din impozite, taxe, contribuţii şi din alte sume stabilite potrivit legii, datorate bugetului de stat, bugetului trezoreriei statului, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale şi bugetelor fondurilor speciale; e) creanţele rezultând din împrumuturi acordate de stat; f) creanţele reprezentând despăgubiri pentru repararea pagubelor pricinuite proprietăţii publice prin fapte ilicite; g) creanţele rezultând din împrumuturi bancare, din livrări de produse, prestări de servicii sau executări de lucrări, precum şi din chirii sau arenzi; h) creanţele reprezentând amenzi cuvenite bugetului de stat sau bugetelor locale; i) alte creanţe.

(2) Pentru plata creanţelor care au aceeaşi ordine de preferinţă, dacă legea nu prevede altfel, suma realizată din executare se repartizează între creditori proporţional cu creanţa fiecăruia.

[1] *C. Stătescu, C. Bîrsan*, Drept civil. Teoria generală a obligaţiilor, Ed. All, Bucureşti, 1992, p. 385.

Scanned with OKEN Scanner

evită posibilele interpretări care ar putea apărea în literatura de specialitate şi în jurisprudenţă.

2. Urmează creditorii care au asupra bunului vândut drepturi de gaj, ipotecă sau alte drepturi de preferinţă conservate în condiţiile legii.

3. Creanţele reprezentând salarii şi alte datorii asimilate acestora, pensiile, sumele cuvenite şomerilor, potrivit legii, ajutoarele pentru întreţinerea şi îngrijirea copiilor, pentru maternitate, pentru incapacitate temporară de muncă, pentru prevenirea îmbolnăvirilor, refacerea sau întărirea sănătăţii, ajutoarele de deces, acordate în cadrul asigurărilor sociale de stat, precum şi creanţele reprezentând obligaţia de reparare a pagubelor cauzate prin moarte, vătămarea integrităţii corporale sau a sănătăţii;

4. Creanţele rezultând din obligaţii de întreţinere, alocaţii pentru copii sau de plată a altor sume periodice destinate asigurării mijloacelor de existenţă;

5. Creanţele bugetare provenite din impozite, taxe, contribuţii şi din alte sume stabilite potrivit legii, datorate bugetului de stat, bugetului trezoreriei statului, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale şi bugetelor fondurilor speciale.

6. Creanţele rezultând din împrumuturi acordate de stat;

7. Creanţele reprezentând despăgubiri pentru repararea pagubelor pricinuite proprietăţii publice prin fapte ilicite;

8. Creanţele rezultând din împrumuturi bancare, din livrări de produse, prestări de servicii sau executări de lucrări, precum şi din chirii sau arenzi;

9. Creanţele reprezentând amenzi cuvenite bugetului de stat sau bugetelor locale;

10. Alte creanţe.

13.5. Raportul dintre creanţele fiscale şi privilegii

Codul civil, în categoria privilegiilor generale asupra tuturor bunurilor mobile şi imobile, cuprinde „privilegiul cheltuielilor de judecată" (art. 1727 C.civ.), precum şi „privilegiul statului pentru impozite (art. 1725 C.civ.)". Toate privilegiile generale nu sunt drepturi reale, ci constituie simple cauze de preferinţă, pe care

Scanned with OKEN Scanner

legea, pornind de la calitatea creanţelor, le recunoaşte unor creditori chirografari, de a avea prioritate faţă de alţii[1].

Literatura de specialitate a stabilit că „prevederile art. 34 şi 36 din Decretul 221/1960 (Ordonanţa Guvernului 61/2002 n.a.)sunt prevederi cu caracter general; că ele modifică implicit, dar categoric, sistemul privilegiilor generale şi ordinea lor de preferinţă din Codul civil şi că ele se aplică în toate cazurile în care există o pluralitate de creditori ai unei persoane fizice"[2].

Această opinie nu poate fi primită pentru următoarele motive: caracterul *legal* (stabilit în mod expres de lege), *imperativ* (părţile nu pot deroga de la această ordine nici în mod expres, dar nici pe cale de interpretare) şi *special* (ordinea de preferinţă stabilită în O.G. nr. 61/2002 are un caracter special faţă de ordinea de preferinţă a creanţelor stabilită de Codul de procedură civilă, respectiv Codul civil) al ordinii de preferinţă a creanţelor; voinţa interpretului nu poate înfrânge voinţa legiuitorului, atunci când există o dispoziţie legală expresă. Astfel, în art. 1 şi art. 2 din O.G. nr. 61/2002 se prevede în mod expres faptul că obiectul său de reglementare este dat de „stingerea creanţelor bugetare"; astfel cum am arătat, dreptul comun în materia ordinii de preferinţă a creanţelor este Codul de procedură civilă; o normă specială modifică o normă generală numai în măsura în care s-a prevăzut acest lucru în mod expres; legiuitorul a stabilit, în continuare, şi pentru alte sectoare de activitate, o ordine de preferinţă specială; dacă am adopta poziţia anterioară nu vedem care este rostul prevederii cuprinse în art. 165 din O.G. nr. 61/2002 care stabileşte caracterul de drept comun pentru Codul de procedură civilă şi în materia executării creanţelor bugetare (implicit şi pentru ordinea de preferinţă a creanţelor bugetare).

În concluzie, ordinea de preferinţă a creanţelor stabilită în materia executării creanţelor bugetare este de specială aplicare, constituind diferenţa specifică faţă de genul proxim care este Codul de procedură civilă.

---

[1] Ibidem, p. 398.

[2] Ibidem, p. 403.

Scanned with OKEN Scanner

13.6. Dreptul pozitiv cu privire la ordinea de preferință în materie fiscală

Suma realizată în cursul procedurii de executare silită reprezintă totalitatea sumelor încasate după comunicarea somației prin orice modalitate prevăzută de Codul de procedură fiscală. Creanțele fiscale înscrise în titlul executoriu se sting cu sumele realizate în ordinea vechimii, mai întâi creanța principală și apoi accesoriile acesteia.

Dacă suma ce reprezintă atât creanța fiscală, cât și cheltuielile de executare este mai mică decât suma realizată prin executare silită, cu diferența se va proceda la compensare sau se restituie, la cerere, debitorului, după caz. Despre sumele de restituit debitorul va fi înștiințat de îndată. Potrivit Titlului VI din Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor valorificate se stabilește și se achită în condițiile prevăzute de Codul fiscal cu privire la taxa pe valoarea adăugată.

În cazul în care executarea silită a fost pornită de mai mulți creditori sau când până la eliberarea ori distribuirea sumei rezultate din executare au depus și alți creditori titlurile lor, organele prevăzute la art. 136 vor proceda la distribuirea sumei potrivit următoarei ordini de preferință, dacă legea nu prevede altfel: a) creanțele reprezentând cheltuielile de orice fel, făcute cu urmărirea și conservarea bunurilor al căror preț se distribuie; b) creanțele reprezentând salarii și alte datorii asimilate acestora, pensiile, sumele cuvenite șomerilor, potrivit legii, ajutoarele pentru întreținerea și îngrijirea copiilor, pentru maternitate, pentru incapacitate temporară de muncă, pentru prevenirea îmbolnăvirilor, refacerea sau întărirea sănătății, ajutoarele de deces, acordate în cadrul asigurărilor sociale de stat, precum și creanțele reprezentând obligația de reparare a pagubelor cauzate prin moarte, vătămarea integrității corporale sau a sănătății; c) creanțele rezultând din obligații de întreținere, alocații pentru copii sau de plată a altor sume periodice destinate asigurării mijloacelor de existență; d) creanțele fiscale provenite din impozite, taxe, contribuții și din alte sume stabilite potrivit legii, datorate bugetului de stat, bugetului trezoreriei statului, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale și bugetelor fondurilor speciale; e) creanțele rezultând din

Scanned with OKEN Scanner

împrumuturi acordate de stat; f) creanţele reprezentând despăgubiri pentru repararea pagubelor pricinuite proprietăţii publice prin fapte ilicite; g) creanţele rezultând din împrumuturi bancare, din livrări de produse, prestări de servicii sau executări de lucrări, precum şi din chirii sau arenzi; h) creanţele reprezentând amenzi cuvenite bugetului de stat sau bugetelor locale; i) alte creanţe.

Pentru plata creanţelor care au aceeaşi ordine de preferinţă, dacă legea nu prevede altfel, suma realizată din executare se repartizează între creditori proporţional cu creanţa fiecăruia. Creditorii fiscali care au un privilegiu prin efectul legii şi care îndeplinesc condiţia de publicitate sau posesie a bunului mobil au prioritate la distribuirea sumei rezultate din vânzarea faţa de alţi creditori care au garanţii reale asupra bunului respectiv. Accesoriile creanţei principale prevăzute în titlul executoriu vor urma ordinea de preferinţă a creanţei principale.

Dacă există creditori care, asupra bunului vândut, au drepturi de gaj, ipotecă sau alte drepturi reale, despre care organul de executare a luat cunoştinţă la distribuirea sumei rezultate din vânzarea bunului, creanţele lor vor fi plătite înaintea creanţelor prevăzute la art. 170 alin. (1) lit. b). În acest caz, organul de executare este obligat să îi înştiinţeze din oficiu pe creditorii în favoarea cărora au fost conservate aceste sarcini, pentru a participa la distribuirea preţului. Creditorii care nu au participat la executarea silită pot depune titlurile lor în vederea participării la distribuirea sumelor realizate prin executare silită, numai până la data întocmirii de către organele de executare a procesului-verbal privind eliberarea sau distribuirea acestor sume.

Eliberarea sau distribuirea sumei rezultate din executarea silită se va face numai după trecerea unui termen de 15 zile de la data depunerii sumei, când organul de executare va proceda, după caz, la eliberarea sau distribuirea sumei, cu înştiinţarea părţilor şi a creditorilor care şi-au depus titlurile. De asemenea, eliberarea sau distribuirea sumei rezultate din executarea silită se va consemna de executorul fiscal de îndată într-un proces-verbal, care se va semna de toţi cei îndreptăţiţi. Cel nemulţumit de modul în care se face eliberarea sau distribuirea sumei rezultate din executarea silită poate cere executorului fiscal să consemneze în procesul-verbal obiecţiile

Scanned with OKEN Scanner

sale. După întocmirea procesului-verbal niciun creditor nu mai este în drept să ceară să participe la distribuirea sumelor rezultate din executarea silită.

Când s-a aprobat plata în rate a prețului bunului imobil valorificat, eliberarea sau distribuirea sumelor se va face pentru fiecare plată efectuată.

Secțiunea a 7-a. Darea în plată a creanțelor fiscale

Creanțele fiscale administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și cele ale bugetelor locale pot fi stinse, la cererea debitorului, oricând, cu acordul creditorului fiscal, prin trecerea în proprietatea publică a statului sau, după caz, a unității administrativ-teritoriale a bunurilor imobile, inclusiv a celor supuse executării silite. Aceste prevederi legale relevă faptul că obligațiile fiscale cu titlu general pot consta inclusiv în a da, adică a transmite dreptul de proprietate asupra unui bun.

În acest sens, organul fiscal va transmite cererea, însoțită de propunerile sale, comisiei numite prin ordin al ministrului finanțelor publice sau, după caz, de către unitatea administrativ-teritorială. Cererea va fi însoțită de documentația care se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice. Comisia va analiza cererea numai în condițiile existenței unor solicitări de preluare în administrare, potrivit legii, a acestor bunuri și va hotărî, prin decizie, asupra modului de soluționare a cererii. În cazul admiterii cererii, comisia va dispune organului fiscal competent încheierea procesului-verbal de trecere în proprietatea publică a bunului imobil și stingerea creanțelor fiscale. Comisia poate respinge cererea în situația în care bunurile imobile oferite nu sunt de uz sau de interes public.

Procesul-verbal de trecere în proprietatea publică a bunului imobil constituie titlu de proprietate. Operațiunea de transfer al dreptului de proprietate, ca efect al dării în plată, este scutită de taxa pe valoarea adăugată. Bunurile imobile trecute în proprietatea publică vor fi date în administrare în condițiile legii. Până la intrarea în vigoare a actului prin care s-a dispus darea în administrare, imobilul se află în custodia instituției care a solicitat preluarea în administrare.

Scanned with OKEN Scanner

La data întocmirii procesului-verbal pentru trecerea în proprietatea publică a statului a bunului imobil încetează măsura de indisponibilizare a acestuia, precum şi calitatea de administrator-sechestru a persoanelor desemnate conform legii, dacă este cazul. Eventualele cheltuieli de administrare efectuate în perioada cuprinsă între data încheierii procesului-verbal de trecere în proprietatea publică a statului a bunurilor imobile şi preluarea în administrare prin hotărâre a Guvernului sunt suportate de instituţia publică solicitantă. În cazul în care Guvernul hotărăşte darea în administrare către altă instituţie publică decât cea solicitantă, cheltuielile de administrare se suportă de instituţia publică căreia i-a fost atribuit bunul în administrare.

În cazul în care bunurile imobile trecute în proprietatea publică conform Codului de procedură fiscală au fost revendicate şi restituite, potrivit legii, terţelor persoane, debitorul va fi obligat la plata sumelor stinse prin această modalitate. Creanţele fiscale renasc la data la care bunurile imobile au fost restituite terţului. În cazul în care, în interiorul termenului de prescripţie a creanţelor fiscale, comisia ia cunoştinţă despre unele aspecte privind bunurile imobile, necunoscute la data aprobării cererii debitorului, aceasta poate decide, pe baza situaţiei de fapt, revocarea în tot sau în parte a deciziei prin care s-a aprobat stingerea unor creanţe fiscale prin trecerea bunurilor imobile în proprietatea publică. Pentru perioada cuprinsă între data trecerii în proprietatea publică şi data la care au renăscut creanţele fiscale, respectiv data revocării deciziei prin care s-a aprobat darea în plată, nu se datorează majorări de întârziere.

Secţiunea a 8-a. Cesiunea creanţelor fiscale

În această materie, lege distinge după calitatea creditorului. Astfel, în situaţia în care calitatea de creditor revine contribuabilului, legea dispune că creanţele fiscale ale contribuabililor, creanţele principale sau accesorii privind drepturi de rambursare sau de restituire, precum şi sumele afectate garantării executării unei obligaţii fiscale pot fi cesionate numai după stabilirea lor potrivit legii. În acest caz,

Scanned with OKEN Scanner

cesiunea produce efecte faţă de organul fiscal competent numai de la data la care aceasta i-a fost notificată. Desfiinţarea cesiunii sau constatarea nulităţii acesteia ulterior stingerii obligaţiei fiscale nu este opozabilă organului fiscal.

În ipoteza în care calitatea de creditor revine organelor fiscale, legea dispune că Agenţia Naţională de Administrare Fiscală poate cesiona creanţele fiscale pe care le administrează, astfel cum sunt acestea individualizate prin titlurile de creanţă confirmate prin certificate de atestare fiscală, emise pentru data stabilită prin contractul de cesiune. Cesiunea nu se poate realiza pentru un preţ mai mic decât valoarea nominală a acestora, iar cesionarul „preia ca urmare a cesiunii de creanţă toate drepturile cedentului, cu excepţia celor conferite de calitatea de creditor bugetar".

Textul legal mai sus-precizat a determinat în practică întrebarea firească: ce se întâmplă cu *ipoteca legală* ce însoţeşte creanţa fiscală? Există interpretarea ce susţine că, întrucât ipoteca are legătură cu calitatea de creditor bugetar a organelor fiscale, aceasta încetează la momentul transmiterii creanţei, deoarece încetează calitatea ce a determinat naşterea sa.

Dincolo de caracterul aproximativ al acestei interpretări, noi considerăm că ipoteca legală se transmite şi cesionarului, întrucât: a) stingerea unui drept nu poate fi dedusă pe cale de interpretare, ci trebuie precizată expres, condiţie ce lipseşte în cazul de faţă; b) ipoteca este legală doar sub aspectul naşterii acesteia, căci nu există o altă modalitate de creare a acesteia, iar nu şi în ceea ce priveşte evoluţia sa ulterioară. Dezvoltarea sa în cadrul raporturilor juridice este supusă dreptului comun, astfel cum stabileşte în mod expres şi legiuitorul; c) dreptul comparat – Codul General al Impozitelor din Franţa – stabileşte în mod expres faptul că ipoteca legală supravieţuieşte cesiunii de creanţă.

Scanned with OKEN Scanner

Secțiunea a 9-a. Insolvabilitatea

Precizăm *ab initio* că nu trebuie confundată insolvabilitatea cu insolvența; prima este o instituție fiscală, în timp ce ultima este o instituție comercială[1] cu efecte fiscale.

În sensul Codului de procedură fiscală, este insolvabil debitorul ale cărui venituri sau bunuri urmăribile au o valoare mai mică decât obligațiile fiscale de plată sau care nu are venituri ori bunuri urmăribile. Pentru creanțele fiscale ale debitorilor declarați în stare de insolvabilitate care nu au venituri sau bunuri urmăribile, conducătorul organului de executare dispune scoaterea creanței din evidența curentă și trecerea ei într-o evidență separată.

În cazul debitorilor prevăzuți mai sus, prin excepție de la dispozițiile art. 148 alin. (3), executarea silită se întrerupe. Organele fiscale au obligația ca cel puțin o dată pe an să efectueze o investigație asupra stării acestor contribuabili, care nu constituie acte de executare silită. În cazurile în care se constată că debitorii au dobândit venituri sau bunuri urmăribile, organele de executare vor lua măsurile necesare de trecere din evidența separată în evidența curentă și de executare silită.

---

[1] I.C.C.J., s. cont. adm., dec. nr. 402/2004. Potrivit art. 35 din Legea nr. 64/1995, „De la data deschiderii procedurii (falimentului) se suspendă toate acțiunile judiciare sau extrajudiciare pentru realizarea creanțelor asupra debitorului sau bunurilor sale". Textul de lege nu face nicio diferențiere cu privire la natura creanțelor, ceea ce presupune că au fost avute în vedere creanțele de orice natură ce vor exista cu privire la debitor, inclusiv creanțele bugetare. În același sens, conform art. 37 din Legea nr. 64/1995, „nicio dobândă ori cheltuială nu va putea fi adăugată creanțelor negarantate sau părților negarantate din creanțele garantate, de la data deschiderii procedurii (...)". Altfel spus, prin acest text de lege este stopată curgerea de drept a dobânzilor și a oricăror alte cheltuieli care ar putea majora creanța debitorului (majorări de întârziere sau penalități). Prin cele două dispoziții legale s-a urmărit menținerea patrimoniului societății aflate în faliment așa cum exista la data deschiderii procedurii falimentului. Împrejurarea că parte din majorările de întârziere privesc creanțe născute anterior falimentului nu prezintă relevanță în raport de dispozițiile art. 35 și art. 37 mai sus invocate, care nu fac nicio diferențiere între creanțe în funcție de momentul când acestea s-au născut *(ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus)*.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă la sfârşitul perioadei de prescripţie nu se constată dobândirea unor bunuri sau venituri urmăribile, organele de executare vor proceda la scăderea creanţelor fiscale din evidenţa analitică pe plătitor. Scăderea se face şi în cursul perioadei de prescripţie în cazul debitorilor persoane fizice, decedaţi sau dispăruţi, pentru care nu există moştenitori care au acceptat succesiunea.

Creanţele fiscale datorate de debitorii persoane juridice, radiaţi din registrul comerţului, se scad din evidenţa analitică pe plătitor după radiere, indiferent dacă s-a atras sau nu răspunderea altor persoane pentru plata obligaţiilor fiscale, în condiţiile legii.

Pentru creanţele fiscale pentru care s-a declarat starea de insolvabilitate a debitorului, organele de executare sunt obligate să urmărească situaţia debitorilor pe toată perioada, până la împlinirea termenului de prescripţie a dreptului de a cere executarea silită, inclusiv pe perioada în care cursul acesteia este suspendat sau întrerupt. Verificarea situaţiei debitorului se va face cel puţin o dată pe an, repetându-se, când este necesar, investigaţiile prevăzute de lege.

Secţiunea a 10-a. Insolvenţa

În vederea recuperării creanţelor fiscale de la debitorii care se află în stare de insolvenţă, Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi unităţile sale subordonate, respectiv compartimentele de specialitate ale autorităţilor administraţiei publice locale, vor informa lichidatorii despre creanţele existente, la data declarării, în evidenţa fiscală pe plătitor.

Dispoziţiile de mai sus se aplică şi în vederea recuperării creanţelor fiscale de la debitorii aflaţi în lichidare în condiţiile Legii nr. 359/2004 privind simplificarea formalităţilor la înregistrarea în registrul comerţului a persoanelor fizice, asociaţiilor familiale şi persoanelor juridice, înregistrarea fiscală a acestora, precum şi la autorizarea funcţionării persoanelor juridice, cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

Cererile organelor fiscale privind începerea procedurii insolvenţei se vor înainta instanţelor judecătoreşti şi sunt scutite de consemnarea vreunei cauţiuni[1].

---

[1] Decizia nr. 512/2004 referitoare la excepţia de neconstituţionalitate a dispoziţiilor art. 172 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M. Of. nr. 1246 din 23 decembrie 2004). Examinând excepţia de neconstituţionalitate, Curtea constată că susţinerea autorului acesteia privind instituirea unui tratament inegal pentru creditori în raport cu organele fiscale este neîntemeiată. Astfel, prin Decizia nr. 102/1995 (M. Of. nr. 287 din 11 decembrie 1995), Curtea a statuat că „textul constituţional al art. 16 alin. (1) ar fi aplicabil, în cazul persoanelor colective faţă de care s-a promovat un tratament juridic diferenţiat, numai dacă astfel regimul juridic diferit s-ar răsfrânge asupra cetăţenilor, implicând inegalitatea lor în faţa legii şi a autorităţilor publice". Aşa cum rezultă din dispoziţiile constituţionale ale art. 16, cetăţenii se bucură de drepturile prevăzute în Constituţie şi în legi, fiind egali în faţa acestora şi a autorităţilor publice, în timp ce autorităţile publice exercită atribuţiile ce le sunt stabilite de lege, potrivit competenţei lor, în realizarea funcţiilor pentru care sunt create. Principiul egalităţii în drepturi prevăzut de Constituţie pentru cetăţeni nu poate ca, prin extensie, să primească semnificaţia unei egalităţi între cetăţeni şi autorităţile publice. Aşa fiind, nu se poate vorbi despre încălcarea principiului egalităţii decât atunci când se aplică un tratament diferenţiat unor cazuri egale, fără să existe o motivare obiectivă şi rezonabila, or, Curtea observă că, în ipoteza prevăzută de textul de lege criticat, persoanele juridice, ca subiecte colective de drept, şi organele fiscale se află evident într-o situaţie diferită. Ca atare, scutirea organelor fiscale de la consemnarea vreunei cauţiuni pentru cererile, acţiunile şi orice alte măsuri pe care le îndeplinesc în vederea realizării creanţelor fiscale, are o justificare obiectivă şi raţională, autorităţile respective – creditori bugetari – fiind finanţate de la bugetul de stat pentru a putea funcţiona, iar taxele respective se fac venit tot la bugetul de stat, astfel că ar fi absurd ca autorităţile în cauză să fie obligate (formal) să plătească din buget o taxă care revine aceluiaşi buget. În acest sens, Curtea Constituţională s-a mai pronunţat prin Decizia nr. 373/2003 (M. Of. nr. 801 din 13 noiembrie 2003).

De altfel, Curtea observă că prin art. 197 din O.G. nr. 92/2003, legiuitorul a înţeles să scutească organele fiscale nu numai de la plata cauţiunii, ci şi de la plata oricăror taxe, tarife sau comisioane pentru cererile, acţiunile şi orice alte măsuri pe care le îndeplinesc în vederea administrării creanţelor fiscale, cu excepţia celor privind comunicarea actului administrativ fiscal.

Scanned with OKEN Scanner

Secțiunea a 11-a. Anularea creanțelor fiscale

În situațiile în care cheltuielile de executare, exclusiv cele privind comunicarea prin poștă, sunt mai mari decât creanțele fiscale supuse executării silite, conducătorul organului de executare poate aproba anularea debitelor respective. Cheltuielile generate de comunicarea somației prin poștă sunt suportate de organul fiscal.

Creanțele fiscale restante aflate în sold la data de 31 decembrie a anului, mai mici de 10 lei, se anulează. Anual, prin hotărâre a Guvernului se stabilește plafonul creanțelor fiscale care pot fi anulate.

În cazul creanțelor fiscale datorate bugetelor locale, suma prevăzută la alin. (2) reprezintă limita maximă până la care, prin hotărâre, autoritățile deliberative pot stabili plafonul creanțelor fiscale care pot fi anulate.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul V
Dreptul comunitar cu privire la recuperarea creanţelor fiscale

Secţiunea 1. Aspecte generale cu privire la recuperarea creanţelor în dreptul comunitar

Directiva 2008/55/CE a Consiliului din 26 mai 2008 privind asistenţa reciprocă în materie de recuperare a creanţelor privind anumite cotizaţii, drepturi, taxe şi alte măsuri (în continuare Directiva) constituie dreptul comun comunitar în această materie.

Directiva 76/308/CEE a Consiliului din 15 martie 1976 privind asistenţa reciprocă în materie de recuperare a creanţelor privind anumite cotizaţii, drepturi, taxe şi alte măsuri a fost modificată de mai multe ori în mod substanţial, sens în care este necesar, din motive de claritate şi de raţionalizare, să se codifice directiva menţionată.

Dispoziţiile naţionale în materie de recuperare constituie, prin simpla limitare a domeniului de aplicare a acestora la teritoriul naţional, un obstacol în funcţionarea pieţei interne. Această situaţie nu permite aplicarea integrală şi echitabilă a reglementărilor comunitare, în special în domeniul politicii agricole comune, facilitând realizarea unor operaţiuni frauduloase.

De asemenea, este necesar să se răspundă ameninţării pe care intensificarea fraudelor o constituie pentru interesele financiare ale Comunităţii şi ale statelor membre, precum şi pentru piaţa internă, astfel încât să se asigure o mai bună competitivitate şi o mai mare neutralitate fiscală a pieţei interne. În consecinţă, este necesară adoptarea unor norme comune de asistenţă reciprocă în materie de recuperare. Aceste norme ar trebui să se aplice pentru recuperarea creanţelor rezultate din diferite măsuri cuprinse în sistemul de finanţare integrală sau parţială al Fondului European Agricol de Garantare şi a Fondului European Agricol pentru Dezvoltare Rurală, a cotizaţiilor şi a altor taxe şi a taxelor la import şi la export, a taxei

Scanned with OKEN Scanner

pe valoarea adăugată, a accizelor armonizate (tutun prelucrat, alcool şi băuturi alcoolice şi uleiuri minerale), precum şi a impozitului pe venit şi pe capital şi a impozitelor pe primele de asigurare. Ele ar trebui să se aplice şi pentru recuperarea dobânzilor, a penalităţilor şi a amenzilor administrative, cu excepţia oricăror sancţiuni cu caracter penal, precum şi a cheltuielilor legate de aceste creanţe.

Asistenţa reciprocă ar trebui să însemne pentru autoritatea solicitată, pe de o parte, furnizarea către autoritatea solicitantă a unor informaţii necesare acesteia, în vederea recuperării creanţelor apărute în statul membru în care îşi are sediul şi înştiinţarea debitorului în legătură cu toate actele referitoare la astfel de creanţe, eliberate în statul membru respectiv, şi, pe de altă parte, iniţierea, la cererea autorităţii solicitante, a operaţiunilor de recuperare a creanţelor apărute în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitante.

Diferitele forme de asistenţă reciprocă ar trebui practicate de autoritatea solicitată în conformitate cu actele cu putere de lege sau actele administrative în vigoare în aceste cazuri în statul membru în care se află sediul acesteia. Este necesar să se determine condiţiile în care autoritatea solicitantă înaintează cererile de asistenţă şi defineşte limitele circumstanţelor speciale care permit, în fiecare dintre cazuri, autorităţii solicitate să nu dea curs solicitării de asistenţă.

Pentru a permite recuperarea mai eficientă şi mai eficace a creanţelor care fac obiectul unei cereri de recuperare, este necesar ca titlul care permite executarea creanţei să fie considerat, în principiu, un titlu al statului membru în care îşi are sediul autoritatea solicitată. Atunci când intervine pe seama autorităţii solicitante pentru a recupera o creanţă, autoritatea solicitată ar trebui să aibă posibilitatea, dacă dispoziţiile în vigoare în statul membru în care îşi are sediul permit acest lucru şi în acord cu autoritatea solicitantă, de a acorda debitorului un termen de plată sau o plată eşalonată în timp. Dobânzile care ar putea fi percepute ca urmare a acordării facilităţilor de plată ar trebui să fie transferate statului membru în care se află sediul autorităţii solicitante.

Pe baza cererii motivate a autorităţii solicitante, autoritatea solicitată ar trebui să aibă posibilitatea, în măsura în care dispoziţiile în vigoare în statul membru în care se află sediul acesteia permit

Scanned with OKEN Scanner

acest lucru, de a pune în aplicare măsuri asigurătorii în vederea garantării recuperării creanţelor apărute în statul membru solicitant. Aceste creanţe nu ar trebui să beneficieze neapărat de privilegiile acordate unor creanţe similare apărute în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitate. În timpul procedurii de recuperare în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitate, creanţa sau titlul care permit executarea recuperării acesteia, emise în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitate, pot fi contestate de beneficiar. În acest caz, este necesar să se prevadă ca acţiunea în contestare să fie înaintată de acesta din urmă instanţei competente a statului membru în care se află sediul autorităţii solicitante, iar autoritatea solicitată trebuie să suspende, dacă nu există o cerere în sens contrar formulată de autoritatea solicitantă, procedura de executare pe care a iniţiat-o până în momentul luării unei decizii de către instanţa competentă. Este oportun să se prevadă ca documentele şi informaţiile comunicate în cadrul asistenţei reciproce în materie de recuperare să nu poată fi utilizate în alte scopuri.

În afara unor cazuri excepţionale, nu se poate recurge la asistenţa reciprocă în materie de recuperare pe baza unor avantaje financiare sau a unui interes în rezultatele obţinute, dar statele membre trebuie să fie în măsură să definească modalităţile de rambursare în cazul în care recuperarea pune probleme deosebite.

Directiva nu ar trebui să aibă ca efect limitarea asistenţei reciproce pe care anumite state membre şi-o acordă pe baza unor acorduri sau regimuri bilaterale sau multilaterale. Măsurile necesare pentru punerea în aplicare a directivei ar trebui adoptate în conformitate cu Decizia 1999/468/CE a Consiliului din 28 iunie 1999 de stabilire a normelor privind exercitarea competenţelor de executare conferite Comisiei. De asemenea, directiva nu ar trebui să aducă atingere obligaţiilor statelor membre privind termenele de transpunere în dreptul naţional a directivelor menţionate în anexa I, partea C.

Scanned with OKEN Scanner

Secţiunea a 2-a. Dreptul pozitiv comunitar cu privire la recuperarea creanţelor

Directiva stabileşte normele pe care trebuie să le conţină actele cu putere de lege şi actele administrative ale statelor membre cu scopul de a asigura recuperarea în fiecare stat membru a creanţelor, apărute într-un alt stat membru, în sensul că se aplică tuturor creanţelor aferente: a) rambursărilor, intervenţiilor şi altor măsuri cuprinse în sistemul de finanţare integrală sau parţială al Fondului European de Garantare Agricolă (FEGA) şi al Fondului European Agricol pentru Dezvoltare Rurală (FEADR), inclusiv sumelor care se percep în cadrul acestor acţiuni; b) cotizaţiilor şi altor drepturi prevăzute în cadrul organizării comune a pieţelor din sectorul zahărului; c) taxelor la import; d) taxelor la export; e) taxei pe valoarea adăugată; f) accizelor pentru tutunul prelucrat; alcool şi băuturi alcoolice, uleiuri minerale; g) impozitelor pe venit şi pe capital; h) impozitelor pe primele de asigurare; i) dobânzilor, penalităţilor şi amenzilor administrative, precum şi cheltuielilor privind creanţele menţionate la lit. a)-h), cu excepţia oricărei sancţiuni penale prevăzute de legislaţia în vigoare în statul membru în care îşi are sediul autoritatea solicitată. De asemenea, se aplică, creanţelor aferente taxelor de natură identică sau similară care completează sau înlocuiesc taxele pe primele de asigurare menţionate la art. (3) alin. (6). Autorităţile competente ale statelor membre îşi comunică reciproc şi informează Comisia cu privire la datele de intrare în vigoare a acestor taxe.

Prin „autoritate solicitantă" se înţelege autoritatea competentă a unui stat membru care formulează o cerere de asistenţă privind o creanţă menţionată mai sus; „autoritatea solicitată" – autoritatea competentă a unui stat membru căreia i se adresează cererea de a sistenţă; „taxe la import" – taxele vamale şi taxele cu efect echivalent asupra importurilor, precum şi impunerile la import prevăzute în cadrul politicii agricole comune sau în cadrul regimurilor specifice care se aplică anumitor mărfuri ce rezultă din transformarea produselor agricole; „taxe la export" – taxele vamale şi taxele cu efect echivalent asupra exporturilor, precum şi impunerile la export prevăzute în cadrul politicii agricole comune sau în cadrul regimurilor

Scanned with OKEN Scanner

specifice aplicabile anumitor mărfuri care rezultă din transformarea produselor agricole; „impozite pe venit şi pe capital" – cele prevăzute la art. 1 alin. (3) din Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistenţa reciprocă acordată de autorităţile competente din statele membre în domeniul impozitării directe şi al impozitării primelor de asigurare [art. 6 coroborat cu art. 1 alin. (4) din directiva în cauză]; „impozite pe primele de asigurare" – sunt menţionate în mod expres şi limitativ de Directivă.

La cererea autorităţii solicitante, autoritatea solicitată îi comunică informaţiile ce îi sunt necesare acesteia în vederea recuperării unei creanţe. Pentru procurarea acestor informaţii, autoritatea solicitată îşi exercită prerogativele prevăzute în actele cu putere de lege sau în actele administrative care se aplică pentru recuperarea unor creanţe similare apărute în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitate. În solicitarea de informaţii se indică numele şi adresa persoanei la care se referă informaţiile ce urmează să fie furnizate şi orice alte informaţii necesare pentru identificare, la care autoritatea solicitantă are acces în mod normal, precum şi tipul de creanţă şi valoarea creanţei pentru care se formulează cererea.

Autoritatea solicitată nu este obligată să transmită informaţii: a) pe care nu le-ar putea obţine în vederea recuperării creanţelor similare apărute în statul membru în care se află sediul acesteia; b) care ar constitui un secret comercial, industrial sau profesional; c) sau a căror comunicare ar aduce atingere securităţii sau ordinii publice din statul membru respectiv. Autoritatea solicitată informează autoritatea solicitantă în legătură cu motivele care o împiedică să furnizeze informaţiile solicitate.

La cererea autorităţii solicitante, autoritatea solicitată notifică destinatarului, în funcţie de normele legislative în vigoare privind notificarea actelor echivalente în statul membru în care se află sediul acesteia, toate actele şi deciziile, inclusiv judiciare, privind o creanţă sau recuperarea acesteia, stabilite de statul membru în care se află sediul autorităţii solicitante. În cererea de notificare se menţionează numele şi adresa destinatarului şi orice alte informaţii necesare pentru identificare, la care autoritatea solicitantă are acces în mod normal, natura şi obiectul actului sau deciziei care urmează să fie notificată şi, după caz, numele şi adresa debitorului şi orice alte

Scanned with OKEN Scanner

informaţii necesare pentru identificare, la care autoritatea solicitantă are acces în mod normal şi creanţa menţionată în act sau decizie, precum şi alte informaţii necesare.

Autoritatea solicitată informează în cel mai scurt timp autoritatea solicitantă în privinţa cursului dat cererii de notificare, în special în legătură cu data la care s-a trimis destinatarului decizia sau actul. La solicitarea autorităţii solicitante, autoritatea solicitată procedează, în conformitate cu actele cu putere de lege sau actele administrative care se aplică în cazul recuperării unor creanţe similare apărute în statul membru în care se află sediul acesteia, la recuperarea creanţelor care fac obiectul unui titlu ce permite executarea acestora. În acest sens, orice creanţă care face obiectul unei cereri de recuperare este considerată o creanţă a statului membru în care se află sediul autorităţii solicitate, cu excepţia cazurilor în care se aplică art. 12.

Cererea de recuperare a unei creanţe, adresată de autoritatea solicitantă autorităţii solicitate, trebuie să fie însoţită de un exemplar oficial sau de o copie autentificată a titlului care permite executarea acesteia, emis în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitante, şi, dacă este cazul, de originalul sau de o copie autentificată a altor documente necesare pentru recuperare. Autoritatea solicitantă nu poate formula o cerere de recuperare decât dacă: a) creanţa sau titlul care permit executarea recuperării nu sunt contestate în statul membru în care se află sediul acesteia, cu excepţia cazurilor în care se aplică art. 12 alin. (2) al doilea paragraf; b) a pus în aplicare, în statul membru în care se află sediul său, procedurile de recuperare adecvate care ar putea fi executate pe baza titlului menţionat la alin. (1), iar măsurile luate nu vor conduce la plata integrală a creanţei.

În cererea de recuperare se menţionează: a) numele, adresa şi orice alte informaţii necesare pentru identificarea persoanei în cauză şi/sau a oricărui terţ care deţine bunurile acesteia; b) numele, adresa şi orice alte informaţii necesare pentru identificarea autorităţii solicitante; c) titlul care permite executarea creanţei, emis în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitante; d) natura şi valoarea creanţei, inclusiv capitalul iniţial, dobânzile şi celelalte penalităţi, amenzi şi cheltuieli datorate, valoarea fiind menţionată în monedele statelor membre în care se află sediile cele două autorităţi;

Scanned with OKEN Scanner

e) data la care titlul a fost notificat destinatarului de către autoritatea solicitantă și/sau autoritatea solicitată; f) data de la care și perioada în cursul căreia este posibilă executarea, în conformitate cu normele în vigoare în statul membru în care se află sediul autorității solicitante; g) orice alte informații necesare. Cererea de recuperare conține, de asemenea, o declarație a autorității solicitante prin care se confirmă îndeplinirea condițiilor de mai sus. Autoritatea solicitantă transmite autorității solicitate toate informațiile necesare privind speța care a motivat cererea de recuperare, imediat după aflarea acestora.

Titlul care permite executarea recuperării creanței este recunoscut direct și considerat automat ca un titlu care permite executarea unei creanțe a statului membru în care se află sediul autorității solicitate. Fără a aduce atingere prevederilor anterior menționate, titlul executoriu care permite recuperarea creanței poate fi, după caz și în conformitate cu dispozițiile în vigoare în statul membru în care se află sediul autorității solicitate, omologat, recunoscut ca sau completat ori înlocuit cu un titlu care permite executarea sa pe teritoriul statului membru în cauză. În termen de trei luni de la data primirii cererii, statele membre fac toate eforturile pentru a finaliza formalitățile de omologare, de recunoaștere, de completare sau de înlocuire a titlului, cu excepția cazurilor menționate în al patrulea paragraf. Formalitățile în cauză nu pot face obiectul unui refuz, dacă titlul este redactat corect. În cazul depășirii termenului de trei luni, autoritatea solicitată informează autoritatea solicitantă asupra motivelor care au determinat depășirea. În cazul în care oricare dintre aceste formalități dă naștere unei contestații privind creanța sau titlul executoriu care permite recuperarea acesteia, emis de autoritatea solicitantă, se aplică art. 12.

Recuperarea se face în moneda statului membru în care se află sediul autorității solicitate. Autoritatea solicitată transferă autorității solicitante întreaga valoare a creanței pe care a recuperat-o. Autoritatea solicitată poate, în conformitate cu actele cu putere de lege sau actele administrative în vigoare în statul membru în care se află sediul acesteia și după consultarea autorității solicitante, să acorde debitorului un termen de plată sau să autorizeze o plată eșalonată. Dobânzile percepute de autoritatea solicitată ca urmare a

Scanned with OKEN Scanner

acordării termenului de plată se transferă statului membru în care se află sediul autorităţii solicitante.

De la data la care titlul executoriu care permite recuperarea creanţei a fost recunoscut direct în conformitate cu art. 8 primul paragraf sau omologat, recunoscut, completat ori înlocuit în conformitate cu art. 8 al doilea paragraf, se percep dobânzi pentru orice întârziere la plată, în conformitate cu actele cu putere de lege şi practicile administrative în vigoare în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitate, care trebuie transferate, de asemenea, statului membru în care se află sediul autorităţii solicitante.

Fără a aduce atingere celui de-al doilea paragraf din art. 6, creanţele de recuperat nu se bucură neapărat de privilegiile creanţelor similare apărute în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitate. Autoritatea solicitată informează în cel mai scurt timp autoritatea solicitantă cu privire la cursul dat cererii de recuperare. Dacă, în cursul procedurii de recuperare, creanţa sau titlul care permite executarea recuperării acesteia, emis(ă) în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitante, este contestat(ă) de un beneficiar, acesta prezintă cazul în faţa instanţei competente a statului membru în care se află sediul autorităţii solicitante, în conformitate cu normele legislative în vigoare în statul respectiv. Autoritatea solicitantă notifică autorităţii solicitate această acţiune. Beneficiarul poate, de asemenea, să notifice această acţiune autorităţii solicitate.

De îndată ce autoritatea solicitată primeşte notificarea, fie din partea autorităţii solicitante, fie din partea beneficiarului, ea suspendă procedura de executare şi aşteaptă decizia instanţei competente în domeniu, cu excepţia cazurilor în care autoritatea solicitantă formulează o cerere contrară, în conformitate cu al doilea paragraf al prezentului alineat. În cazul în care consideră necesar acest lucru şi fără să aducă atingere art. 13, ea poate recurge la măsuri asigurătorii pentru a garanta recuperarea, în măsura în care actele cu putere de lege în vigoare în statul membru în care se află sediul său permit acest lucru pentru creanţe similare.

În conformitate cu actele cu putere de lege şi practicile administrative în vigoare în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitante, aceasta poate cere autorităţii solicitate să recupereze

Scanned with OKEN Scanner

o creanţă contestată, în măsura în care actele cu putere de lege şi practicile administrative în vigoare în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitate permit acest lucru. Dacă rezultatul contestaţiei este favorabil debitorului, autoritatea solicitantă are obligaţia de a rambursa orice sumă recuperată, precum şi de a plăti orice compensaţie datorată, în conformitate cu legislaţia în vigoare în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitate.

În cazul în care constatarea se referă la măsurile de executare luate de statul membru în care se află sediul autorităţii solicitate, acţiunea este înaintată instanţei competente a statului membru respectiv, în conformitate cu dispoziţiile legale şi de reglementare din acest stat. În cazul în care instanţa competentă la care a fost înaintată acţiunea este un tribunal judiciar sau administrativ, decizia acestuia, dacă este favorabilă autorităţii solicitante şi dacă permite recuperarea creanţei în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitante, constituie „titlul care permite executarea" menţionat în articolele 6, 7 şi 8, iar recuperarea creanţei se efectuează pe baza deciziei respective.

La cererea motivată a autorităţii solicitante, autoritatea solicitată ia măsurile asigurătorii corespunzătoare pentru a garanta recuperarea unei creanţe în măsura în care actele cu putere de lege în vigoare în statul membru în care se află sediul său permit acest lucru.

Autoritatea solicitată nu are obligaţia: a) de a acorda asistenţa prevăzută la articolele 6-13, dacă recuperarea creanţei, în funcţie de situaţia debitorului, este de natură să cauzeze grave dificultăţi de ordin economic sau social în statul membru în care se află sediul său, dacă actele cu putere de lege sau practicile administrative în vigoare în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitate permit o astfel de măsură în cazul creanţelor naţionale similare; b) de a acorda asistenţa prevăzută la articolele 4-13, în cazul în care cererea iniţială, formulată în temeiul articolului 4, 5 sau 6, vizează creanţe pentru care perioada dintre momentul în care titlul executoriu care permite recuperarea este stabilit în conformitate cu actele cu putere de lege sau practicile administrative în vigoare în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitante şi data cererii depăşeşte cinci ani. Cu toate acestea, în cazul în care creanţa sau titlul face obiectul unei contestaţii, termenul se scurge din momentul în care statul

Scanned with OKEN Scanner

solicitant stabileşte că creanţa sau titlul care permite recuperarea nu mai poate face obiectul unei contestaţii.

De asemenea, autoritatea solicitată informează autoritatea solicitantă în legătură cu motivele pentru care nu satisface cererea de asistenţă. Refuzul motivat este de asemenea comunicat Comisiei.

Chestiunile privind prescrierea se află sub incidenţa exclusivă a normelor legislative în vigoare în statul membru în care se află sediul autorităţii solicitante. Recuperările efectuate de autoritatea solicitată în conformitate cu cererea de asistenţă, care, dacă ar fi fost efectuate de autoritatea solicitantă, ar fi avut drept efect suspendarea sau întreruperea prescrierii în conformitate cu normele legislative în vigoare în statul membru în care se află sediul acesteia, sunt considerate, din punctul de vedere al acestui efect, realizate în statul membru respectiv.

Documentele şi informaţiile comunicate autorităţii solicitate pentru punerea în aplicare a prezentei directive nu pot fi comunicate de către aceasta decât: a) persoanei menţionate în cererea de asistenţă; b) persoanelor şi autorităţilor însărcinate cu recuperarea creanţelor, numai în scopul recuperării; c) autorităţilor judiciare sesizate în legătură cu acţiunile referitoare la recuperarea creanţelor.

Cererile de asistenţă, titlul executoriu care permite recuperarea şi celelalte documente anexate sunt însoţite de traducerea în limba oficială sau într-una dintre limbile oficiale ale statului membru în care se află sediul autorităţii solicitate, fără să aducă atingere posibilităţii acesteia de a renunţa la comunicarea traducerii respective. Autoritatea solicitată recuperează, de asemenea, de la persoana în cauză, toate cheltuielile aferente recuperării şi păstrează suma, în conformitate cu actele cu putere de lege din statul membru în care se află sediul său, aplicabile unor creanţe similare.

În cazul unor recuperări care prezintă dificultăţi deosebite, implicând cheltuieli foarte mari sau care se înscriu în lupta împotriva organizaţiilor criminale, autorităţile solicitante şi autorităţile solicitate pot să convină asupra unor modalităţi de rambursare specifice cazurilor în speţă. Statul membru în care se află sediul autorităţii solicitante rămâne răspunzător faţă de statul membru în care se află sediul autorităţii solicitate pentru toate cheltuielile şi toate pierderile suportate în legătură cu acţiuni recunoscute ca fiind nejustificate

Scanned with OKEN Scanner

din punctul de vedere al realităţii creanţei sau al valabilităţii titlului emis de autoritatea solicitantă.

Statele membre îşi comunică unele altora lista autorităţilor abilitate să formuleze sau să primească cereri de asistenţă. Comisia este asistată de comitetul de recuperare, denumit în continuare „comitetul" care poate examina orice problemă referitoare la punerea în aplicare a prezentei directive, invocată de preşedintele său, fie la iniţiativa acestuia, fie la solicitarea reprezentantului unui stat membru.

Această directivă nu împiedică aplicarea asistenţei reciproce mai extinse pe care anumite state membre şi-o acordă sau şi-ar acorda-o în temeiul unor acorduri sau înţelegeri, inclusiv în domeniul notificării actelor judiciare sau extrajudiciare.

Scanned with OKEN Scanner

Bibliografie

I. Bibliografie română

A. Tratate, cursuri, monografii

1. *Anghel I.M., Deak Fr., Popa M.F.,* Răspunderea civilă, Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1970.
2. *Angheni S.,* Clauza penală în dreptul civil şi comercial, ed. a 2-a, Ed. Oscar Print, Bucureşti, 2000.
3. *Apostol Tofan D.,* Puterea discreţionară şi excesul de putere al autorităţilor publice, Ed. All Beck, Bucureşti, 1999.
4. *Beleiu Gh.,* Drept civil român. Introducere în dreptul civil. Subiectele dreptului civil, ed. a-8 a rev. şi adăugită de M. Nicolae şi P. Truşcă, Ed. Universul Juridic, Bucureşti, 2005.
5. *Boroi G.,* Codul de procedură civilă, comentat şi adnotat, Bucureşti, Ed. All Beck, 2001.
6. *Boroi G.,* Drept civil. Partea generală, Ed. All, Bucureşti, 1996.
7. *Boroi G.,* Drept civil. Partea generală, Ed. All, Bucureşti, 1998.
8. *Boroi G., Rădescu D.,* Codul de procedură civilă comentat şi adnotat, Ed. All Beck, Bucureşti, 1994.
9. *Bufan R., Castagnede B., Safta Al, Mutaşcu M.,* Tratat de drept fiscal, Partea generală, vol. I, Ed. Lumina Lex, Bucureşti, 2005.
10. *Câmpianu V.I.,* Dreptul muncii, E.D.P., Bucureşti, 1967.
11. *Cernea E.,* Istoria statului şi dreptului român, vol. I, Universitatea din Bucureşti, 1976.
12. *Ceterchi I.* (coord.), Istoria dreptului românesc, vol. I, Ed. Academiei, Bucureşti, 1980.
13. *Christescu V.,* Dacia sub Hadrian şi Antonius Pius, în Convorbiri literare, LXIX (1936).
14. *Ciobanu V.M.,* Tratat teoretic şi practic de procedură civilă, vol. I, Ed. Naţional, Bucureşti, 1997.

Scanned with OKEN Scanner

Index[1]

Acord de preț în avans 47 și urm.
- caracteristici 48
- procedura de emitere 48
- termen 49
Act administrativ 49
Act administrativ asimilat 51
Act administrativ fiscal 45
- comunicare 56
- efecte juridice 57
- forma scrisă 56
- modificare și desființare 59
Act administrativ jurisdicțional 51 și urm.
Act administrativ propriu-zis 50
Administrator-sechestru 183
Adresă de înființare a popririi 177
Asistență reciprocă 221
Autoritate solicitantă 223

Cercetarea la fața locului 68
- proces-verbal 68
Cerere de recuperare a unei creanțe 225
Certificat de înregistrare fiscală 81
Cod de identificare fiscală 72
Compensare 115
- din oficiu 116, 117
Competență
- generală 32
- teritorială 33
Conexiunea creanței cu executarea silită 208

Decizie de impunere 86, 90 și urm.
Declarație de înregistrare fiscală 74
Declarație de mențiuni 74
Declarație fiscală 86 și urm.
Dosarul prețurilor de transfer 84

Eroare materială 60
Estimarea bazei de impunere 61
Evidență contabilă 84
Evidență fiscală 84
Executare silită 140
Expert 65
Expertiză 65

Inspecția fiscală 93 și urm.
- amânare 99
- durată 100
- forme 97
- metode de control 97

[1] Cifrele fac trimitere la numărul paginii.

Scanned with OKEN Scanner

- obiect 93
- proceduri de control 97
- raport 103
- termen de prescripţie 98
Ipoteca legală 215

Înregistrare fiscală 72

Majorări de întârziere 132 şi urm.

Patrimoniu 146
Plata creanţelor fiscale 107
- momentul plăţii 107
Probe 62
Proces-verbal de sechestru 179

Sarcina probei 60 şi urm.
Sediu secundar 81
Soluţia fiscală individuală anticipată 45
- caracteristici 46

Teoria dualităţii răspunderii civile 131
Teoria unităţii de răspundere 131
Titlu de creanţă 105

Scanned with OKEN Scanner

În contextul actual, în care criza economică se manifestă cu predilecție prin lipsa banilor la bugetul public național, colectarea creanțelor fiscale capătă o însemnătate juridică și economică accentuată.

Un factor important ce contribuie la creșterea gradului de conformare voluntară la plată a contribuabililor este reprezentat inclusiv de modalitatea de reglementare a regimului juridic al creanțelor fiscale. Predictibilitatea fiscală trebuie să se manifeste inclusiv la nivelul regimului juridic aplicabil creanțelor fiscale.

ISBN 978-973-115-584-5
9 789731 155845

Preț 29,90 lei

Scanned with OKEN Scanner